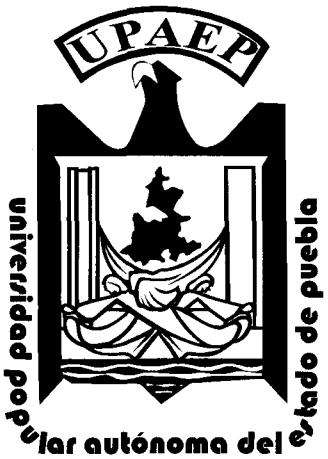

Universidad Popular Autónoma del Estado de Puebla

Centro Interdisciplinario de Posgrados Investigación y Consultoría

Maestría en Derecho Fiscal

Análisis constitucional sobre el recurso de revocación en contra de notificaciones en materia fiscal

Tesis
Que para obtener el título de Maestría en Derecho Fiscal

Presenta:
Nancy Hernández Cabrera

Asesor:
Silvino Vergara Nava

Puebla, Pue. Diciembre 2010

UPAEP – Secretaría General
Dirección General de Apoyos Académicos
Dirección del Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación.
Biblioteca Central - **Karol Wojtyla**

Tesis Digitales Restricciones de uso:

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de textos, imágenes, gráficas, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente de donde la obtuvo mencionando el autor o autores involucrados en el documento.

Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS

A MIS PADRES Y HERMANA:

Dr. Francisco Hernández Hernández

C.D.O. Matilde Cabrera Juárez

L.A.E. Rosa Lilia Hernández Cabrera

Por todo el apoyo y esfuerzo durante este proceso.

Mil gracias por siempre estar ahí.

A MIS MAESTROS POR SU GRAN LABOR.

A LA VIDA QUE ME PERMITE HOY REALIZAR ESTE SUEÑO.

PÁGINA

INTRODUCCIÓN 3

1. CAPITULO I:

1.1. ANTECEDENTE HISTÓRICO 5

1.1.1. CARTA MAGNA DEL REY JUAN SIN TIERRA

1.2. EL ESTADO DEMOCRÁTICO 8

1.2.1. CARACTERÍSTICAS GENERALES

1.3. UBICACIÓN DEL DERECHO PROCESAL FISCAL 13

1.3.1. DIFERENCIA ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO... 14

1.3.2. FUENTES DEL DERECHO PROCESAL FISCAL..... 15

1.3.3. FINES DEL DERECHO PROCESAL FISCAL 18

1.3.4. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL 19

1.4. DERECHO DE PETICIÓN EN MATERIA FISCAL..... 22

1.4.1. PETICIONES QUE GENERAN Y QUE NO GENERAN INSTANCIA..... 23

2. **CAPITULO II**:

2.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO..... 27

2.2 CONCEPTO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO 28

2.3 CLASIFICACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO 29

2.4 RECURSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL ACTUALMENTE

2.4.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES..... 31
2.4.2 PROCEDENCIA DEL RECURSO..... 33
2.4.3 IMPROCEDENCIA DEL RECURSO..... 36
2.4.4 TRAMITACIÓN DEL RECURSO..... 38
2.4.5 RESOLUCIÓN DEL RECURSO..... 40

3. CAPITULO III:

3.1 **RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL**
3.1.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES 43
3.1.2 PROCEDENCIA DEL RECURSO 44
3.1.3 TRAMITACIÓN DEL RECURSO 46

3.2 **REFORMA DEL PARRAFO SEGUNDO FRAC. II DEL ARTICULO 129 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL 2006**
3.2.1 PROCESO LEGISLATIVO 48
3.2.2 ANÁLISIS DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS 53

3.3 **LA REFORMA ANTE EL DERECHO DE PETICIÓN Y LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA 56**

4. CAPITULO IV:

4.1. ANÁLISIS DE LA REFORMA ANTE UN ESTADO DE DERECHO 61

4.2. PROPUESTA
4.2.1. REFORMA AL SEGUNDO PARRAFO DE LA FRACC. II DEL ARTÍCULO 129 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. 65

4.3 CONCLUSIONES 66

5. BIBLIOGRAFÍA 70

INTRODUCCIÓN:

El presente trabajo de investigación, esta enfocado al recurso de revocación en materia fiscal, y en específico al recurso de revocación en contra de las notificaciones, el cual ha sufrido en los últimos años, reformas sustanciales, las cuales pueden llegar a trascender en las Garantías Constitucionales de los contribuyentes, en cuanto a la posibilidad de tener un medio de defensa eficaz y ordinario que permita la adecuada defensa del gobernado.

Para iniciar revisaremos de forma somera, solo para tener una referencia histórica de la garantía de certidumbre, el antecedente consistente en la Carta Magna de Juan sin Tierra, como base del estado de derecho y fundamento del debido proceso legal, posteriormente haremos la ubicación de la materia que nos ocupa, que es en el Derecho Fiscal, y dentro de éste, el Derecho Procesal Fiscal para ser mas precisos.

A continuación, se analizarán los recursos administrativos como medio de defensa en la materia fiscal, su clasificación, características generales y la tramitación del recurso de revocación en términos generales.

Una vez asentada la parte general, analizaremos la procedencia, fundamento y desarrollo del recurso de revocación en contra de las notificaciones en materia fiscal.

Lo anterior, para poder comprender la trascendencia de la reforma del 2006, al segundo párrafo de la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, el cual regula el procedimiento del recurso de revocación en contra de las notificaciones en la materia que nos ocupa.

Nos dimos a la tarea de analizar esta reforma, pues reduce de forma tajante la oportunidad de ampliación del recurso en los términos antes señalados, afectando de manera trascendente el Derecho de Petición, y la Garantía de Seguridad Jurídica de los gobernados.

Para poder llegar a un análisis completo, se estudian la exposición de motivos, así como el proceso legislativo que dio origen a ésta reforma, con la finalidad de verificar la legalidad de la reforma, y buscando el sustento del legislador para la reducción al término de ampliación del recurso de revocación, en el recurso que se comenta.

Finalmente, para poder llegar a una propuesta, se analiza la reforma antes mencionada ante el Derecho de Petición, la Garantía de Seguridad Jurídica y el Estado de Derecho, para poder observar su trascendencia ante las garantías de los contribuyentes, así como la afectación a la sociedad en su conjunto, en relación al respeto de nuestra Magna Constitución, y del Estado de Derecho.

De esta menara, llegamos a la propuesta final de este trabajo, en un intento de restaurar el verdadero sentido y naturaleza del recurso de revocación en contra de las notificaciones en materia fiscal, velando así, por el respeto de las garantías de los contribuyentes, en congruencia con el sistema jurídico que nos rige.

1 CAPITULO I:

1.1 ANTECEDENTE HISTÓRICO

1.1.1 CARTA MAGNA DEL REY JUAN SIN TIERRA

1.2 EL ESTADO DEMOCRÁTICO

1.2.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES

1.3 UBICACIÓN DEL DERECHO PROCESAL FISCAL

1.3.1 DIFERENCIA ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

1.3.2 FUENTES DEL DERECHO PROCESAL FISCAL

1.3.3 FINES DEL DERECHO PROCESAL FISCAL

1.3.4 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

1.4 DERECHO DE PETICIÓN EN MATERIA FISCAL

1.4.1 CUANDO GENERAN Y CUANDO NO GENERAN INSTANCIA

1. CAPITULO I:

1.1. ANTECEDENTE HISTÓRICO

1.1.1. CARTA MAGNA DEL REY JUAN SIN TIERRA

Como antecedente, mencionaremos La Carta Magna aceptada por el rey Juan sin Tierra, que por su trascendencia histórica, influye con sus principios en la actualidad el Estado de Derecho, y asentó las bases del estado democrático; en consecuencia fue determinante sobre la relación entre contribuyentes y la autoridad fiscal.

Se trata del primer documento que fue firmado por un rey, para salvaguardar los derechos del pueblo, esto claro, sin antes una lucha social que marcara una diferencia en la concepción del ejercicio del poder.

La **Carta Magna**, también conocida como ***Magna Carta Libertatum***, es un documento creado en Inglaterra, aceptado por el rey Juan sin Tierra, ante el acoso de los problemas sociales y las graves dificultades en la política exterior.

Fue elaborada después de tensas y complicadas reuniones en Runnymede (Surrey). Después de muchas luchas y discusiones, entre los nobles de la época, la Carta Magna fue finalmente sancionada por el rey Juan I en **Londres el 15 de junio de 1215**.

La Carta Magna es el antecedente de los regímenes políticos modernos en los cuales el poder del monarca o presidente se ve acotado o limitado por un consejo, senado, congreso, parlamento o asamblea. Así mismo, señala cambios en la forma de los tributos y las cargas, el poder o dominio que tenía la Corona ante los grandes señores que poseían la tierra y sus vasallos.

La esencia de la Carta Magna es una limitación de poder por parte de los normandos. Entre otras cosas se formó, **el derecho al debido proceso**; también se presentó la separación de la Iglesia del estado.

Como precedentes del documento, debemos considerar que a lo largo de los siglos XI y XII Inglaterra había conocido gobiernos fuertes -y hasta tiránicos- pero también gobiernos débiles. Ambas situaciones provocaron que se acostumbrara que los grupos poderosos del país pidiesen a los reyes en el momento de su coronación la jura de una carta de libertades.

La juró Enrique I en 1100 al suceder a su hermano Guillermo II: desaprobó la conducta de su predecesor y se comprometió a gobernar de acuerdo con las viejas leyes de Eduardo el Confesor, reformadas y mejoradas por Guillermo el Conquistador. Años más tarde, Esteban de Blois concedió dos cartas: una en 1135 y otra en 1136. Enrique II suscribió otra carta en 1154 en la que garantizaba a la Iglesia y a sus vasallos los privilegios y libertades. Los barones que se revelaron ante Juan Sin Tierra no carecían así de precedentes a la hora de exigir a su señor.

Juan Sin Tierra, sucesor del famoso rey Ricardo Corazón de León, era detestado por los barones ingleses a los que había obligado a pagarle muchas multas e impuestos; pero cuando Juan

fue derrotado en el desastre de Bouvines, en Francia, viéndole vencido se pusieron de acuerdo para obligarle a cambiar de conducta.

El arzobispo de Canterbury, Langton, les mostró una vieja carta en que el rey, Enrique I - que era francés - prometía observar las costumbres de los ingleses. Decidieron redactar también una carta en que quedaran consignados lo derechos de los ingleses, y que obligaba al rey a que jurase respetarla en lo sucesivo. Los barones juraron que, si se negaba, le harían la guerra hasta que cediese (1214).

Juan volvió a Inglaterra con una banda de soldados de oficio, jinetes, infantes brabantinos y ballesteros (1215). Los barones se armaron y se reunieron, y el arzobispo asumiendo la representación del grupo, presentó al rey una larga lista con sus peticiones. Juan, se negó en un principio. Entonces los barones atacaron sus castillos, enviaron cartas a todos los caballeros de Inglaterra y se pusieron de acuerdo con los habitantes de Londres. Juan, habiendo perdido casi todos sus partidarios, resolvió ceder.. Dio cita a los barones en una pradera cerca de Windsor y puso su sello en la Carta presentada por los barones.

Este documento, que se ha llamado Carta Magna, enumera los abusos que el rey y sus agentes tenían costumbre de cometer, y en ella el rey se compromete a no incurrir en lo sucesivo; también, promete no imponer tributo alguno, sino después de haber reunido a todos sus vasallos y haber obtenido su consentimiento y, prometía que ningún hombre libre sería detenido, encerrado en prisiones o desterrado, sino con arreglo a las formas habituales de la justicia.

Juan, para desembarazarse de la Carta Magna, la envió al Papa, diciendo que no la había aceptado sino a la fuerza. El Papa, habiéndola leído, la desaprobó, por querer destronar a un rey leal de modo que declaró sin valor la Carta y escribió a los barones que la actitud que habían adoptado era vergonzosa e injusta.

Juan, desligado por el Papa del juramento que había prestado de observar la Carta, mandó venir de Francia mercenarios de caballería y ballesteros que empezaron a saquear el país. Los barones ingleses, entonces, resolvieron no reconocer más a Juan, y eligieron rey a Luis, hijo del monarca de Francia, esposo de una sobrina de Juan (1215). Luis llegó con sus caballeros y fue recibido en Londres. Recién se disponía a conquistar Inglaterra cuando Juan murió (octubre de 1216).

La muerte de Juan varió la situación. Los barones ingleses ya no tenían razón para apoyar a un rey extranjero, y aceptaron como rey al hijo de Juan, Enrique III, de nueve años de edad. El Papa le hizo consagrar y coronar por su legado y excomulgó a Luis y sus partidarios; pero, para reconciliarse con los barones ingleses, el legado confirmó la Carta Magna y puso en ella su sello. Enrique III, al ser mayor de edad, confirmó otra vez la Carta Magna (1225); veintiocho años más tarde, los obispos ingleses, en presencia de los principales barones, hicieron una ceremonia solemne, con vestidura episcopal y cirios encendidos, y declararon excomulgado al que violase las promesas de la Carta.

Los 63 artículos de los que consta la Carta Magna, aseguran los derechos feudales a la aristocracia frente al poder del Rey, en esencia podemos señalar:

- Se establece que 25 barones, mediante una comisión, controlan el poder del rey.

- Incluye una normalización de la jurisprudencia, por la que ninguna persona podrá ser enjuiciada sólo por la voluntad del monarca.
- Se amplía la seguridad a campesinos, comerciantes y artesanos, que en el derecho feudal anterior no tenían.
- La monarquía se compromete a respetar las libertades religiosas y políticas.

Podemos citar algunos de los artículos que nos muestran los cambios estipulados en la carta magna, y que son el precedente de nuestro derecho, en sus artículos 12, 14 y 15 la Carta Magna regula de forma concreta los impuestos a que tenía derecho el Rey y la familia real, por ejemplo que no podía pedir "ayudas" a sus vasallos salvo que fuera por rescate a su propia persona, para armar a su primogénito y para casar por una única vez a su hija mayor, del mismo modo se regularon y se evidenciaron los abusos del Rey, regulando la arbitrariedad que se vivía en esos momentos

En estos artículos podemos vislumbrar la regulación de los tributos, que a voluntad del rey se cobraban a los vasallos, y que a partir de la carta magna, fueron regulados por un consenso, una especie de senado que debía aprobar previamente el tributo o "ayuda" que se exigiría al pueblo.

Por otra parte, la misma carta en mención señala en su artículo 17 que los litigios se llevarán acabo en un lugar determinado, y no siguiendo a donde fuera la corte real, en su artículo 18 nos hablaba de acciones especificas que podrían interponerse ante un tribunal colegiado conformado por dos jueces y cuatro caballeros elegidos del mismo condado, para celebrar las audiencias, así mismo, existían corregidores, capitanes o alguaciles facultados para conocer y resolver las acciones, sin embargo se reservaban ciertos juicios de competencia exclusiva de los jueces reales

Y con ello, sienta las bases para un proceso legal, para garantizar un tribunal que escuchara y resolviera las actuaciones de los vasallos, celebrando sesiones en los condados para aplicar los juicios correspondientes, y sobre todo ante la autoridad correspondiente, dejando las arbitrariedades de las autoridades feudales; dando las bases para el Estado de Derecho.

Pero el artículo que encierra la esencia de esta Carta Magna, y por el cual se realizo la lucha y pugna en ese momento, es el artículo 40 que prescribe:

40.

No venderemos, denegaremos ni retrasaremos a nadie su derecho ni la justicia.[1]

Desde entonces los ingleses han denominado a la Carta Magna "el fundamento de las libertades inglesas". No impedía que el rey gobernase mal, pero determinaba por escrito, de manera indiscutible, las costumbres que el rey y sus consejeros tenían el deber de observar. El rey mismo ya no tenía derecho de obrar según su capricho. Como decían los ingleses, "estaba sometido a la ley", es decir, obligado a respetarla.

[1] CARTA MAGNA de Juan Sin Tierra. www.artehistoria.jcl.es

De este modo, la autoridad se auto limita, y reconoce el derecho de sus gobernados, su derecho a pedir justicia, y establece el estado de derecho al limitar su propia disposición ante sus vasallos. Es un compromiso de la propia autoridad para respetar el derecho del pueblo, donde surge el principio de derecho que dicta "la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite" y la garantía de los gobernados de tener acceso a la justicia de forma pronta y expedita.

1.2 EL ESTADO DEMOCRÁTICO

1.2.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES

En el presente capitulo, analizaremos de forma general las características principales del estado democrático, para poder entender la relación de los gobernados con la autoridad fiscal y en consecuencia la importancia del proceso legal como sustento del estado de derecho.

En primer término, para poder comprender el estado democrático, es preciso analizar y comprender las dimensiones del Estado de Derecho, por ello, haremos una revisión de las principales corrientes que nos hablan al respecto.

La concepción del Estado de derecho, se relaciona con el pensamiento de Thomas Hobbes y Juan Jacobo Rousseau, al crear la explicación contractualista del origen de la sociedad, donde por voluntad propia los hombres optan por someterse a un gobernante a cambio de protección, lo cual genera la aparición del soberano, así, las voluntades individuales, daban lugar a la voluntad general que finalmente, recaía en el gobernante. Sin embargo, por los abusos de poder acaecidos, fue necesario desplazar la voluntad del gobernante por el derecho, evitando así la arbitrariedad.

De este modo, tanto gobernante como gobernados deben quedar bajo el marco de la ley, como reza el principio de derecho, los gobernantes solo puede hacer lo que la ley les permite, y los gobernados pueden realizar todo lo que la ley no les prohíba.

> *"Conforme a ese esquema, gobernantes y gobernados deben someterse al orden jurídico."*[2]

En estos términos, el Estado de Derecho, es aquel, donde sus diferentes órganos de gobierno, y los individuos que lo integren se encuentren sometidos a las normas jurídicas vigentes. Pero esta concepción ha tenido una evolución para poder atender a las necesidades sociales.

Es decir, al tratar de desentrañar el significado del estado de derecho, es necesario hablar sobre el derecho, definir su concepto y función, podemos conceptualizarlo, según las ideas de Miguel Villoro Toranzo, donde el Derecho es un sistema racional de reglas sociales de conducta declaradas como obligatorias por la autoridad, por considerarlas solución justa a los problemas de la realidad histórica.

Díaz Lombardo, rescata el pensamiento Kantiano, y señala que Kant define al derecho "como el conjunto de condiciones por las cuales el arbitrio de cada cual puede coexistir con el arbitrio de los demás según una ley universal de libertad"[3]

---

[2] Barra Mexicana de Abogados. ESTADO DE DERECHO. Colección foro de la barra mexicana de abogados. Edit. Themis. Pag. 15-17

La libertad es un derecho natural innato, para Kant, todos los derechos naturales se reducen en el derecho de libertad, sin embargo, Kant es influenciado por Rousseau y acepta la teoría del contrato social, la definición de Kant respecto del Estado es una multitud de hombres bajo las leyes jurídicas, en virtud de un contrato voluntad de todos. Así mismo Kant acepta la doctrina de división de poderes ya que en su concepción, el estado tiene como fin, tutelar el derecho y asegurar a las personas el disfrute de sus derechos, sin intervenir en sus intereses individuales. Por ello, bajo esta concepción, existe Estado de Derecho, cuando el estado ha cumplido con su función asegurando la libertad de todos.

En ese tenor, será necesario tener en cuenta el papel del gobernante y la democracia, pues al encontrarnos ante hombres libres de pensamiento, solo la democracia puede resolver los conflictos respecto de cuales ideas deben imperar en un momento determinado, y serán las que correspondan a un grupo mayoritario.

El objetivo del Estado de Derecho, es la realización plena de los derechos humanos, y éste objetivo lo vemos materializado en el capitulo dogmático de la Constitución, en el capitulo orgánico encontramos el medio para cumplirlo, por tanto la organización del Estado se justifica bajo este compromiso central. En consecuencia se producen la división de poderes, la estructura federal, la responsabilidad de los servidores públicos etc. La constitución mexicana crea, así, un proyecto de justicia.

> *"No habría mas elocuente admisión de que el Estado se instituye, en definitiva, para servir al hombre: protegerlo y contribuir con su desarrollo"*[4]

La Democracia se asocia con el Estado de Derecho, generalmente se convierten en sinónimos, en estricto sentido, la democracia es el medio para construir el Estado de Derecho (Estado Democrático) y de igual forma el estado de derecho es el cimiento de la democracia.

Etimológicamente, Democracia es "el gobierno del pueblo", por tanto solo puede verificarse, en la participación real y efectiva de sus integrantes, respecto de los asuntos públicos. El estado de derecho, siempre trata de eliminar el autoritarismo, y velar por la restauración de la dignidad y la libertad humana, expresándose en la autonomía de la voluntad como un valor en si mismo, que mas tarde se traduce en el sufragio, como la versión formal de la democracia; posteriormente, la democracia en el Estado de derecho Justo, se centra en el sentido de igualdad de todos sus integrantes, es decir, la democracia no solo en el sufragio, sino como un sistema de vida.

Desde el siglo XIX, se concibe a la democracia como el sistema que busca que sus integrantes participen de pleno derecho y efectivamente, en las decisiones que los afectan individual y colectivamente. La democracia presupone que el poder sea ejercido por el cuerpo de ciudadanos que integran el estado, y aplique un conjunto de principios, valores, fines, reglas y procedimientos.

---

[3] González Díaz Lombardo. Compendio de Historia del derecho y del Estado. Limusa Noriega Editores. Pag. 221-222.

[4] Op.cit. Barra Mexicana de Abogados

La lógica de la democracia se contrapone a la dominación y autocracia, la supremacía de ley y el estado de derecho son esenciales para la soberanía popular, pues la Constitución y demás leyes que estructuran el estado, consagran la libertad, igualdad, etc... y el Estado garantiza la vigencia de derechos, aun contra el poder estatal.

Ahora bien, el estado democrático requiere reglas y procedimientos específicos para la participación de los ciudadanos en las decisiones colectivas, a lo cual la Barra Mexicana de Colegio de Abogados, realiza una clasificación de forma taxativa pero no limitativa, señalando como reglas:

- Validez y vigencia del principio de ciudadanía para la organización de la sociedad política como república de ciudadanos libres e iguales en derechos, sin distinciones ni discriminaciones, para el goce de sus derechos políticos.
- Voto libre, igual y decisivo de todos y cada unos de los ciudadanos
- Elecciones libres, frecuentes y periódicas
- División y equilibrio de poderes
- Reconocimiento y garantía del pluralismo conflictivo, de tolerancia, libre debate, búsqueda de progreso con el menor grado de violencia.
- Reconocimiento y garantía de los derechos de las minorías, incluso de oposición al estado y su gobierno.
- Consagración de los derechos y libertades de todos y para todos, en una vigencia efectiva; el deber de protección contra actos de fuerza y abusos de poder que provengan de actores públicos y privados.

Sin embargo, la democracia es considerada un proceso permanente y no un sistema o régimen acabado; esto es así, pues los factores económicos, políticos históricos y culturales han contribuido para el desgaste, obstaculización y en ocasiones retroceso, para implementar un Estado de Derecho Democrático.

Una de las mas recientes y validas definiciones de la democracia, es la del filosofo Norberto Bobbio. El autor de refiere a la democracia política como el sistema político en el que

> *"el poder político permanece en derecho a la población toda y no meramente a una persona singular o grupo especifico y limitado de agentes", así, se refiere a un sistema con un conjunto de reglas que "permiten la mas amplia y segura participación de la mayor parte de los ciudadanos, ya en forma directa, ya en forma indirecta, en las decisiones políticas"*[5]

Norberto Bobbio, ofrece 5 reglas sobre las características de la democracia que podemos enumerar como:

- La regla de la igualdad: sobre el derecho al voto libre, que tiene todo ciudadano mayor de edad, sin distinción de raza, religión ni discriminación alguna.
- La regla del voto igual: sobre la igualdad del valor del voto de cada ciudadano
- La regla de la libertad: sobre la libertad de elegir sobre una propia opinión
- La regla de la pluralidad: sobre la necesidad de tener alternativas reales sobre las cuales elegir
- La regla de mayorías: sobre el peso de la mayoría numérica

[5] Ross y Bobbio. Sobre la democracia: el racionalismo de dos emotivistas. 1994 pag. 273-255

- La regla de la minoría: es decir, que las decisiones de la mayoría no limite los derechos de la minoría.

El desarrollo de la democracia en nuestro tiempo, versa sobre el respeto y garantía de estas reglas. En consecuencia la división de poderes es esencial para este objetivo. El resultado del proceso democratizador de los sistemas políticos en el siglo pasado, convirtió la problemática del equilibrio entre poderes, en una cuestión de Supremacía de Ley y el sometimiento de todo poder a la ley. De este modo, la concepción de la democracia en la actualidad, es el sometimiento del poder al Derecho, donde el poder judicial se convierte en el poder moderador.

La teoría y práctica política, han elaborado los principios que hoy se asocian con el concepto de Estado de Derecho, que básicamente se traducen en los derechos fundamentales, la división de poderes y la seguridad jurídica.

En el aspecto de los derechos fundamentales, vemos, que desde la revolución francesa, ésta es la finalidad y fundamento de las instituciones sociales, pues hablamos de derechos innatos, superiores al estado, los cuales, solo puede reconocer; y para garantizarlos, estos derechos son proclamados en una declaración o constitución.

Respecto de la división de poderes, la idea central, es el control y equilibrio del poder a través de la confrontación y cooperación de fuerzas, esto, en la diferenciación de funciones y por tanto de órganos dentro del mismo Estado, recordando a Montesquieu "Que el poder detenga al poder", es aun en nuestros días el fundamento de la división de poderes, sea cual sea la estructura de gobierno de los estados modernos.

Finalmente, hablamos de la seguridad jurídica, donde el individuo al reconocer y aceptar la ley, divide y se definen las esferas de lo publico y lo privado, otorgando así certidumbre y seguridad jurídica, es decir, la posibilidad de prever las consecuencias de sus actos respecto a terceros o ante el poder público. De esta manera, las autoridades solo pueden hacer lo previsto en las leyes y en ese tenor, cualquier afectación a los derechos del individuo, debe ser debidamente fundada y motivada por una norma, y tener la posibilidad de defenderse y ser escuchado; como vemos, son el fundamento de los principios de legalidad, garantía de audiencia y del debido proceso legal.

Ahora bien, hablemos de este Estado de Derecho respecto de la tributación, hemos ya concebido que el Estado es una estructura jurídica regulada, que debe subordinar su actuación al marco normativo, respetando los derechos de los gobernados, evitando los abusos de poder.

Recordemos que el Estado de Derecho implica el respeto a la legalidad, cuando un gobierno observa las leyes existentes legitimadas, es decir un gobierno legitimo, actuando legalmente, sin embargo, esto no nos asegura que se proceda con justicia.

Se señala de la manera anterior, pues la situación tributaria en nuestro país podemos considerar que se actúa de manera legitima, y dentro de las normas y leyes vigentes, en la mayoría de los casos, sin embargo no dentro de un esquema de justicia, una de las razones, es porque no se relaciona el ingreso publico con la erogación publica en cuanto al correcto manejo de esta última.

Gonzáles Uribe, cita a De la Cueva, quien contempla al estado de derecho, en un estado social y un estado de justicia, en el primero se reconozca y defienda los derechos fundamentales

del hombre, su derecho a la vida, la libertad, la seguridad económica, trabajo remunerador, **distribución equitativa de cargas fiscales**, expresión libre de pensamiento, la educación de los hijos; y en el segundo, *"se organice la vida política en torno al consenso popular como fuente de legitimidad democrática y establezca los recursos y tribunales necesarios para que los derechos humanos sean efectivos"* [6]

El término "Estado de Derecho", empieza a ser utilizado por la ciencia jurídica y política alemana del siglo pasado para designar una relación especifica entre el Estado y el Derecho, así, podemos señalar que no basta, que el estado reglamente mediante preceptos jurídicos la vida del mismo, sino que la esencia, es que el Derecho, se eleve como elemento *sine cuan non* de la existencia del estado. Es decir, donde la finalidad de todo poder público es la protección de los derechos del individuo.

Ahora bien, hemos hablado de las características del Estado de derecho, de una forma utópica, ideal, sin embargo, es evidente que en nuestra realidad, su aplicación es mas complicada, dadas las características propias de nuestro entorno, nuestra condición social, económica, política y cultural que contradice los principios del Estado de Derecho.

Pero la pregunta es, ¿en México es posible el estado de derecho?, ¿las instituciones son capaces de llevarlo acabo?, ¿es la cultura la que impide su realización?, después de varios análisis políticos y sociales, diversos autores, aseguran que es la cultura la que no permite un cambio a la democracia, es decir, que es la disposición cultural de los ciudadanos la que determina la realización de un estado democrático, donde el ciudadano debe creer en al legitimidad y efectividad de los políticos, y al mismo tiempo tener el derecho de ejercer influencia en la toma de decisiones, tener un sentido de obligación cívica para obedecer a las leyes y autoridades de forma voluntaria; en ese tenor, México no tiene posibilidades de llevar a cabo un estado democrático, pero, a pesar de ello, tenemos modelos como el de España, donde la cultura no era favorable para la democracia, y al realizarse el cambio a la democracia, los ciudadanos cambian su cultura, a una donde la constitución y leyes son respetadas, tanto por los agentes políticos como por los ciudadanos.

En un Estado de derecho, la legalidad de los procesos, es fundamental para garantizar que es el Derecho, la base y fundamento de toda acción de la autoridad, así mismo para garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos; en México, el problema central es la aplicación real de las disposiciones legales, y más aun una aplicación justa y equitativa, donde los ciudadanos tengan la certeza de los pasos a los cuales se someterán en un acto de molestia o cualquier otra forma de contacto con la autoridad.

En México, la corrupción es uno de los agentes principales que ponen en riesgo el estado de derecho, pues se espera no ser castigado por el incumplimiento de la ley, y que los demás piensen de igual forma, sin embargo, existen medidas donde las instituciones han puesto el derecho por encima de intereses individuales, creando un estado de igualdad y por tanto de justicia, provocando el acatamiento de la ley, sin necesidad de un poder autoritario.

[6] De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. Edit. Purrúa . pag. 224-227

"este sentido de igualdad-que no es otro que el de justicia-es mas poderoso que cualquier castigo o vigilancia"[7]

En ese tenor, si las instituciones son las que aplican la ley, y lo hacen apegadas a derecho, de forma justa e imparcial, en ese momento, los ciudadanos cumplirán la ley en base a un razonamiento moral y legitimaran al gobierno, se sentaran las bases para un real Estado de Derecho.

Es por ello, que si nuestro país se proclama como un estado democrático, donde se puede cristalizar un estado de derecho, es menester que los procesos de cada actuación de autoridad, sean debidamente fundados y motivados, que se siga un debido proceso, pero con la conciencia de estar llevando acabo uno de los principios fundamentales para la democracia, y mas aun cumpliendo con los mas altos principios de derecho de justicia e igualdad, no como mero trámite o formalismo, pues es ésta la visión de funcionarios que desdeñan las reglas procesales, afectando garantías constitucionales.

1.3 UBICACIÓN DEL DERECHO PROCESAL FISCAL

En este apartado, hablaremos del área que nos ocupa, el Derecho Fiscal y del Derecho Procesal dentro de éste, esto, con la finalidad de acotar nuestro campo de investigación.

Dentro del Derecho Público, encontramos al Derecho Administrativo, que se encarga de regular las controversias entre los particulares y las autoridades administrativas del Poder Ejecutivo; por ello, dentro del Derecho Administrativo encontramos al Derecho Contencioso Administrativo y al Derecho Financiero, dentro del Derecho Financiero localizamos al Derecho Fiscal.

Originalmente, las cuestiones fiscales se trataban dentro del Derecho Administrativo, pero por el grado de evolución de esta ciencia, fue necesaria la creación del Derecho Financiero, ésta disciplina al ser tan amplia, fue necesario dividirla en Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial y Derecho Presupuestal.

Es por ello, que el Derecho Fiscal se estudia de forma independiente al derecho Administrativo y al Derecho Financiero, ya que cuenta con su propio cuerpo doctrinal, sus propios principios jurídicos y una propia metodología de estudio y aplicación. El Derecho Fiscal, podemos dividirlo para su estudio, en Derecho Tributario, Derecho Procesal Fiscal y Derecho Penal Fiscal.

En primer término definiremos al Derecho Fiscal; existen diversos autores que nos dan luz al respecto, pero como sustancia, se trata de un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público, que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto publico. Se trata del conjunto de normas sustantivas, que van a regular la relación jurídico-tributaria.

Sergio Francisco de la Garza apunta que el "Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y

[7] Rubio Luis y otros. A la puerta de la ley, el Estado de Derecho en México. Edit. Cal y arena. Edición 1994 pag. 13-140

contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación"[8]

El maestro Arrioja, cita a Rafael Bielsa quien conceptúa al Derecho Fiscal como el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco[9]

Doricela Mabarack Cerecedo conceptúa al Derecho Fiscal como una rama del Derecho Financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objeto fundamental es el de la recaudación de los tributos.[10]

El maestro Rodríguez Lobato, conceptúa al Derecho Fiscal como todo lo relativo a los ingresos del Estado, provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio estado y los particulares. [11]

En conclusión, el Derecho Fiscal es una rama del Derecho Público, que se ocupa de regular, limitar o restringir el poder punitivo y recaudatorio del Estado como Fisco, evitando así el abuso y arbitrariedad de los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones.

En ese mismo sentido, el Derecho Procesal Fiscal, regulará los procedimientos para entablar la relación entre contribuyentes y la autoridad fiscal, tanto facultades como derechos, delimitando así el actuar de las Autoridades Fiscales y Administrativas, en cuanto a sus facultades y funciones.

1.3.1 DIFERENCIA ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Ahora bien, como vimos en el apartado anterior, es el derecho Administrativo, donde se estudió en primer término el proceso y procedimiento administrativo, de donde se desprende el proceso y procedimiento tributario, por ello analizaremos el Proceso Administrativo, como base.

De hecho, existen autores que afirman que solo debe reconocerse como manifestaciones del derecho procesal, al derecho civil y al penal, ya que las demás ramas como procesal administrativo, laboral y fiscal, se derivan del derecho procesal civil; sin embargo, a pesar que los principios son los mismos para el procesal civil y el procesal administrativo, éste ultimo, tiene características especificas que hacen necesario estudiarlo de forma autónoma, pero relacionándole con el procesal civil; en ese tenor aplicaremos los criterios generales del derecho procesal civil, enfocadas a la materia que nos ocupa.

---

[8] Francisco de la Garza Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Purrúa. México 1979. Pag. 15

[9] Arrioja Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, SA de CV. México 1994 pag. 19

[10] Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Edit. Mc Graw Hill/Interamericana de México. SA de CV México 1995

[11] Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. Segunda edición. Editorial Oxford. Pag. 11.

El Proceso Administrativo, es un conjunto de formalidades y trámites legales que son la esencia del acto administrativo, con una secuencia que debe cumplirse por las autoridades y los particulares involucrados, para que pueda considerarse valido y eficaz.

Se trata, entonces, de una serie de pasos, debidamente concatenados que producen un acto administrativo, por las autoridades del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, en el ejercicio de sus funciones.

En cambio el Procedimiento Administrativo es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan, de forma legal, un acto administrativo; el autor Narciso Sánchez, cita a Acosta Romero quien define al Procedimiento Administrativo como:

> *"un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas, para producir un acto administrativo, así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa ya sean internas o externas, para lograr su creación o ejecución"*[12]

Ahora bien, el **Proceso Tributario** es un conjunto de trámites y formalidades legales, debidamente concatenadas, cuya finalidad es resolver situaciones de carácter fiscal.

El **Proceso Administrativo**, tiene como característica, no constituir un juicio propiamente, toda vez que no existe un conflicto o litis, es por ello que representa una oportunidad para que el contribuyente pueda entablar comunicación con la autoridad Fiscal sin agotar una instancia judicial, al tratarse de un mero proceso que va encaminado a un determinado fin.

En ese tenor, el **Procedimiento Tributario**, es el conjunto de actos jurídicos ordenados, con la finalidad de obtener un acto o resolución final en materia fiscal.

1.3.2. FUENTES DEL DERECHO PROCESAL FISCAL

El concepto de fuente de derecho-nos dice el maestro Dante Barrios de Angelís-es una manifestación de sentido figurado, que tiene como modelo la fuente natural o manantial, aquello de donde surge, dónde se origina, cómo se origina y se manifiesta el derecho.[13]

Para hablar de las fuentes del derecho procesal fiscal, es necesario remitirnos a las fuentes del derecho, ya que como toda rama particular del derecho, debe partir de las fuentes jurídicas de cada ordenamiento y solo hacer un señalamiento de las especificaciones de que se trate, en este caso del derecho procesal fiscal.

En la teoría de las fuentes, se debe tener en cuenta la delimitación del ordenamiento jurídico y la relación entre los distintos tipos de fuente. Es decir, tener en cuenta la competencia legislativa de los órganos que emiten la fuente, en forma general, las fuentes que deben tomarse en cuenta para la materia fiscal son:

---

[12] Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Purrúa. 5° edición pag. 517-545 y 569-584

[13] Barrios de Angelís, Dante. Introducción al estudio del Proceso. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1983 pag. 67-69, 98-99, 105-107.

- La Constitución
- Tratados internacionales
- Las leyes
- Reglamentos
- Decretos
- Reglas de carácter general
- Jurisprudencia
- Doctrina
- Los principios generales del derecho

El derecho procesal fiscal esta regulado en primer término por **la Constitución**, ya que en ella se encuentran normas que se refieren al proceso fiscal; esto es así, pues se consagran en ellas los principios generales aplicables a todo proceso y por tanto al procesal fiscal. El derecho del "debido proceso legal" se consagra en los artículos 17, en relación con el 14 y 16 de nuestra Magna Constitución. Así mismo es de igual importancia el artículo 8 de nuestra magna Constitución, pues consagra el Derecho de Petición, fundamento en los procedimientos que inician a petición de parte, y que garantiza el acceso a una comunicación con las autoridades.

Los tratados internacionales, el autor Arrioja Vizcaíno los define como "*los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o mas Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacifica de problemas comunes*"[14].

Nuestra Constitución les da a los tratados internacionales el rango de Ley suprema, fundamentado en el artículo 133 de la misma, se convierten en fundamento del Derecho Fiscal toda vez que nuestras relaciones internacionales están reguladas por el Derecho Internacional donde los tratados crean reciprocidad de obligaciones y en algunos casos de obligaciones fiscales con los países con que México crea relaciones. Esto es así para evitar doble tributación o doble imposición internacional, y para mejorar la competitividad de nuestro país en un ámbito internacional.

La ley, se entiende por ley el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas, abstractas e impersonales.

La ley es la fuente más importante del derecho tributario; así, en el artículo 31 fracción IV constitucional se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. El precepto implica que a través de las leyes fiscales que se dicten existirán limitaciones a la libertad y a la propiedad individual de los gobernados.

[14] Arrioja Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis SA de CV México 1994. Pag. 67

Además, es necesario considerar que en el artículo 14 constitucional se señala que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Entonces, una ley fiscal previa puede originar la existencia de gravamen a cargo de un gobernado, y así mismo garantiza que no sean creados de forma arbitraria

Toda relación en el ámbito tributario, para tener validez, debe encontrarse prevista y reglamentada en un ordenamiento jurídico aplicable al caso en concreto.

El reglamento, es un acto jurídico formalmente administrativo que tiene su origen en una disposición del presidente de la República. Es materialmente legislativo, en razón de que crea situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales, por medio de las cuales se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacerla aplicable.

Su objeto es la aplicación concreta de la ley, es decir, nos explica como debe manejarse la ley correspondiente, pero nunca puede ir mas allá de lo dispuesto por la ley que le precede.

El Decreto tiene su origen en el Poder Ejecutivo. Y en materia fiscal esta fundamentado en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, pues señala que es facultad del Ejecutivo poder condonar, eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar pago a plazos o diferido, cuando se trate de una medida para salvaguardar una región del país, o una rama de actividad económica, así como en desastres naturales. Siempre y cuando señale el monto o proporción de los beneficios, plazos que se conceden, y los requisitos que deben cumplir los beneficiarios. De igual forma, a través del decreto se pueden conceder subsidios o estímulos fiscales.

Reglas de Carácter General, su fundamento es el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal Federal, y se instituye como una obligación de la autoridad fiscal para dar asistencia gratuita al contribuyente, estipulando que deberá publicar anualmente las resoluciones de las autoridades fiscales que contengan disposiciones de carácter general, para darlas a conocer; cuando éstas traten del sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones, no generan obligaciones o cargas a los contribuyentes.

La Jurisprudencia es una de las fuentes mas importantes del derecho fiscal, pues es a través de ella que se producen las reformas en nuestro sistema jurídico, detectando errores o precisando conceptos; el maestro Arrioja Vizcaíno, la define como *"la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan acabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su observancia obligatoria para fallos posteriores tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales de instancias anteriores"* [15]

La doctrina es aquella donde los estudiosos del Derecho Fiscal desarrollan y precisan los conceptos de la ley, se trata de la crítica y opinión vertida por los especialistas en la materia, es importante como referencia, pero no es obligatoria, sin embargo, nos dará luz sobre el sentido e interpretación de nuestro sistema jurídico.

[15] Arrioja Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México 1994. Pag. 61

Los principios generales del derecho, estos principios actualmente tienen mucha importancia en el derecho, pues a partir del reconocimiento que la ley no tiene todas las respuestas para todas las controversias que se suscitan, es evidente que se tiene que acudir a otras instancias y figuras jurídicas, como es el caso de los principios, es necesario considerarlos bajo dos perspectivas, una primera como las denominadas "regula iuris" que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, elaboradas por la ciencia del derecho, que no desarmonicen con el conjunto de normas legales.

Su importancia en el derecho, es que el Juez, resuelva buscando el verdadero sentido de la ley, que el legislador quiso plasmar, generan criterio jurídico en la resolución de los asuntos particulares, y de acuerdo al numeral 14 de la Constitución ante la falta de una norma expresa es valido resolver una controversia del orden, en este caso fiscal por medio de dichos principios, siempre y cuando no se generen mas obligaciones a los contribuyentes. Otra forma de entender los principios, se entienden como los principios rectores de un sistema jurídico, y esto es precisamente los que regulan los estados en cuanto a su forma de gobierno y la protección de los derechos de los gobernados, por tanto estos principios se encuentran en la Constitución principalmente, y pueden estar constituidos en forma explicita o bien, en forma implícita, como un ejemplo de éstos últimos desde luego que encontramos evidentemente el principio de legalidad.

1.3.3. FINES DEL DERECHO PROCESAL FISCAL

En cuanto al fin del derecho procesal fiscal, podemos señalar la referencia del proceso administrativo que vierte el maestro Gabino Fraga al decir, que es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo; por tanto, el fin del derecho procesal fiscal es el conjunto de los actos y formalidades necesarias para obtener un acto o resolución fiscal.

En ese mismo orden de ideas, la concepción del derecho procesal fiscal, es el instrumento ideal, con que cuenta el particular para obtener la satisfacción de su interés, a través de un acto de autoridad. Aun en el caso de no existir controversia o conflicto de intereses, es una herramienta para acceder a la autoridad y hacer valer su derecho.

En este sentido, el derecho procesal fiscal es el conjunto de formalidades y actos necesarios para la creación de un acto administrativo en la materia fiscal.

Según el análisis del maestro Gabino Fraga, hace el señalamiento que a pesar de que no en todos los casos la función administrativa afecta el interés de los particulares, generalmente tratándose de actividades que solo exigen un procedimiento de carácter técnico, y considera, que no interesan al derecho, pero no puede negarse que la autoridad está obligada a seguir ciertas normas para su validez y legitimidad.

En ese tenor, el procedimiento administrativo o en su caso fiscal cobra importancia cuando el acto o resolución administrativa, afecta situaciones jurídicas de los particulares.

Ante las concepciones antes mencionadas, podemos concluir que la finalidad del derecho procesal fiscal es dotar al contribuyente de un medio eficaz para obtener una resolución favorable, que no pueda ser modificada salvo la interposición del juicio de lesividad, estipulado en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, otorgando así certeza jurídica.

En ese tenor, el proceso fiscal tiene como fin, regular la relación entre el contribuyente y la autoridad, que puede abarcar desde una simple petición como una autorización o permiso, o bien buscar modificar una resolución que afecte los derechos o garantías del contribuyente, sin llegar a una instancia judicial.

1.3.4. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

El derecho fiscal, así como su proceso y procedimiento, tiene su fundamento en la Constitución, pues es condición necesaria para su legalidad y validez jurídica, al respecto nos indica el autor Narciso Sánchez:

> "Si el derecho fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo en la constitución, atenta directamente contra la economía de los particulares, en bien del interés público, deben sus disposiciones y ordenamientos tener como limite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal señale." [16]

Ahora bien, estos preceptos constitucionales que rigen el derecho procesal fiscal, pueden en algunos casos, traducirse en principios distintivos de éste, a continuación, veremos estos principios.

Principio de Igualdad: En primer término prescribe el artículo 1° de nuestra Magna Constitución, que todo individuo gozará de las garantías que ampara nuestra Constitución, y solo podrán restringirse o suspenderse en los términos que la misma establece[17]; asentando así la igualdad entre toda persona en nuestro territorio, por lo tanto están excluidas y por ende prohibidas las practicas discriminatorias.

Cabe mencionar que el principio de igualdad, no es únicamente entendido como igualdad ante la ley, sino igualdad incluso ante los tribunales y las autoridades jurisdiccionales, es decir, en la actualidad, diversos tratadistas como Carlos Santiago Nino, o Ronald Dworkin, han considerado que este principio de igualdad es aplicable también ante los tribunales, esto es, que no estarían permitidas respuestas diversas a asuntos en donde las controversias son idénticas, evitando resoluciones distintas, procurando así que se resuelvan en el mismo sentido.

el artículo 1° Constitucional, estipula la garantía de igualdad, y las únicas limitaciones a este precepto es para extranjeros en casos de ámbito económico y político. En materia tributaria o fiscal existe igualdad de los mexicanos en cuanto a derechos y obligaciones, en relación con las cargas tributarias, para que exista el mismo tratamiento bajo los principios de proporcionalidad y equidad tributarios.

---

[16] Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2° edición, Edit. Purrúa México 2001 pag. 141-148, 159-164.

[17] Art. 1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Principio de Legalidad: éste es el fundamento de todo acto fiscal o tributario, ya que prevé que todas las resoluciones, diligencias y actos que emita y ejecute la autoridad fiscal, debe ser por escrito, debidamente fundado y motivado, emitido por autoridad competente y ser debidamente notificado, para estar en la posibilidad de hacer valer los medios de defensa que a su derecho convenga. Este principio se fundamenta en el artículo 16 Constitucional, que estipula que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si no es por mandato escrito, de autoridad competente que cuente con la debida fundamentación y motivación.[18]

Este principio, asegura la certeza de las actuaciones de la autoridad ante el gobernado, ya que no podrá afectarlo si no existen los requisitos legales indispensables para afectar su persona, posesiones, etc... como la debida fundamentación y motivación de una autoridad competente.

Por motivación, comprendemos que los actos o procedimientos fiscales deben especificar las razones particulares, circunstancias o motivos que dieron lugar al acto o resolución, de forma clara y explicita, de tal manera que el particular pueda entender, comprender y cumplir o bien inconformarse en contra de ésta, si se trata de un acto o resolución improcedente, arbitraria o ilegal, por tanto la motivación es fundamental en los actos de autoridad actuales.

Recordamos que en las sentencias de la edad media, o las denominadas ordalías en Alemania, es evidente que no existían las razones o los motivos por los cuales se procedía a sancionar o sentenciar a una persona, por ello actualmente la motivación constituye la legitimidad de los actos de autoridad, lo contrario de la motivación es entonces la arbitrariedad y el abuso de poder, por ello la motivación es una limitante al abuso de poder, es la forma de acreditar la imparcialidad de los tribunales, si un tribunal no motiva sus actuaciones viola el principio de imparcialidad.

Por fundamentación, comprendemos que los actos o procedimientos fiscales, deben especificar las normas jurídicas materiales y procedimentales que las rigen, para que exista seguridad que el particular conozca el sustento legal del acto o resolución, y que se adecue perfectamente, el motivo y la base jurídica que señala la autoridad, y de esa forma justifique su hipótesis.

De este principio se desprende también, que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite, y ante el incumplimiento de este principio procede el recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo o juicio de amparo según sea el caso.

Otros artículos que sustentan este principio de legalidad es el 14 y 31 fracción IV de la Constitución, el primero lo analizaremos mas adelante en el principio de audiencia; por su parte el 31 fracción IV, al imponer la obligación de todo mexicano a contribuir al gasto público, señala que estas obligaciones deben ser sustentadas y reguladas por leyes tanto materiales como formales; por lo tanto es el principio de legalidad lo que sustenta que toda ley fiscal debe precisar los elementos de la misma, tales como el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, periodo o fecha de pago, forma de pago; así como los medios de defensa legal a favor del gobernado.

Principio de Audiencia: prescribe que todo administrado tiene el derecho a la oportunidad de ser oído en el procedimiento fiscal que afecte sus intereses legítimos, para ser escuchado en

[18] Art. 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

defensa propia a través de argumentos, alegaciones y pruebas, con el fin de desvirtuar los cargos en su contra, y exigir a la autoridad fiscal, cumpla con las normas del procedimiento que rigen los actos de autoridad.

Este principio también sustenta que el administrado debe alcanzar una sentencia o decisión fundada en derecho, atendiendo a lo vertido en su defensa, que modifique, revoque o deje sin efectos los procedimientos administrativos que resulten ilegales. Este principio se fundamenta en el artículo 14 Constitucional, que en su texto prescribe que nadie podrá ser privado de la libertad, sus propiedades, posesiones o derechos, sin un juicio previo, ante tribunales ya establecidos, con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a leyes vigentes expedidas con anterioridad al hecho.[19]

De este modo, este principio abarca un aspecto de fondo y otro de forma, en el fondo, no puede privarse de la vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos mientras el afectado se encuentre en estado de indefensión; y por el aspecto de forma, solo es posible privar al particular en los términos antes descritos, si previamente existe un procedimiento conforme a las formalidades establecidas, donde se haya dictado resolución definitiva, fundada y motivada, debidamente notificada al destinatario.

Así mismo se correlaciona con el artículo 17 Constitucional, que prescribe que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que la impartirán en los plazos y términos que fijen las leyes, y que las resoluciones deben ser prontas, completas e imparciales.[20]

Este principio, encuentra en ocasiones su real eficacia en la tramitación de instancias administrativas de aclaración o relativas al derecho de petición, los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo, o el juicio de amparo en su caso; cuando los procedimientos están viciados o son ilegales, es a través de éstos que pueden ser revocados, modificados o dejarlos sin efecto; para asegurarnos que el acto, resolución, o procedimiento fiscal sea apegado a derecho, por tanto es indispensable que los medios de defensa de los gobernados resulten eficaces.

Principio de Irretroactividad de la ley: se refiere a que las normas fiscales deben ser aplicadas a los hechos realizados a partir de la entrada en vigor del precepto jurídico de que se trate, en ese tenor, debe cumplirse a partir del día siguiente de que dicha norma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, este principio se relaciona con el principio de seguridad jurídica, pues no se puede juzgar con leyes que no se encontraban vigentes en el momento de la consumación o ejecución del acto que se esta emitiendo, por ello la retroactividad esta prohibida, -como excepción encontramos el caso de persecución de delitos de lesa humanidad-

El fundamento de este principio, es el artículo 14 Constitucional en su primer párrafo, que prescribe que ninguna ley puede ser aplicada de forma retroactiva en perjuicio de alguna persona, lo cual se esta regulando en la ley secundaria concretamente en el articulo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Haciendo un ejercicio de interpretación a *contrario sensu* del artículo en comento, se desprende que en beneficio, si es posible aplicar retroactivamente una ley, sin embargo en materia

[19] Art. 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
[20] Art. 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

fiscal, no podemos hablar de esa posibilidad, incluso en el caso de una tasa de un impuesto, que puede variar según la economía, no es un derecho de los contribuyentes, de modo que se aplicara la tasa vigente al momento que nace la obligación tributaria, así mismo, no deberá pagar diferencias en caso que posteriormente al nacimiento de la obligación, la tasa aumente; por su parte en el caso especifico de las normas del derecho procesal fiscal, siempre se aplican las leyes vigentes en el momento del desarrollo del proceso, y no se aplican leyes procesales de forma retroactiva.

Principio de oficialidad: se refiere a que es la autoridad fiscal quien debe provocar o iniciar las actuaciones administrativas para el ejercicio de sus facultades, para el debido cumplimiento de sus actos administrativos, y no interrumpir la Administración pública, esto para que no quede a criterio de los gobernados las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que les marca la ley.

Principio de sencillez a favor del administrado: es decir, que los procedimientos en materia tributaria deben ser sin fórmulas sacramentales, trámites complicados que provoquen negligencia o torpeza en su desarrollo. Desafortunadamente la realidad no se lleva a la práctica este principio.

Principio de celeridad: señala que los procedimientos tributarios deben ser rápidos, para que en breve término se llegue a una resolución que ponga fin al juicio o conflicto; evitando gastos y pérdidas de tiempo para ambas partes

Principio de economía y gratuidad: se refiere a que deben evitarse complicados y costosos procedimientos, evitando gastos que diluyan el monto de la contribución, sin embargo genera cargos para el contribuyente como gastos de ejecución, por ello este principio no es aplicable en todos los casos.

Como podemos observar, los principios en materia tributaria que están basados en la constitución, representan la base de toda relación fiscal, debido a que si no llegan a cumplirse, se caería en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, y ante ellos, los particulares están en derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación correspondiente, como lo son los recursos administrativos.

1.4. EL DERECHO DE PETICIÓN EN MATERIA FISCAL

El derecho de petición, es el medio que proporciona nuestra Magna Constitución, para acceder a una comunicación con la autoridad, está fundamentada en el artículo 8° de la citada Constitución, y prescribe que las autoridades publicas, tienen la obligación de respetar el derecho de petición, y estipula los requisitos para hacer valer este derecho, tales como formularlo por escrito, de forma pacifica y respetuosa; así mismo establece que a cada petición debe recaer un acuerdo de la autoridad que conoció de ella, y que esta respuesta debe ser en breve término. [21]

Ésta garantía constitucional es de vital trascendencia, pues prevé la obligación que tienen todos los funcionarios y empleados públicos, de contestar toda clase de peticiones, promociones, o demandas que formulen los particulares.

[21] Art. 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Derecho de Petición, se entrelaza con la Garantía de Audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional, esto es así, pues se materializa en una solicitud o aclaración de un acto de la autoridad, ante la misma autoridad que emitió el acto, quien debe escuchar y contestar en breve término lo planteado, esta respuesta debe ser de forma escrita, fundada y motivada, así como debidamente notificada para que surta sus efectos.

Es decir, a toda petición, debe recaer un acuerdo escrito, de autoridad competente, fundada y motivada; ésta es la razón y fundamento del Derecho de Petición. Es importante no perder de vista la autoridad competente, pues dependiendo de la autoridad fiscal de que se trate, podrá contestar y emitir los actos respectivos para hacer cumplir este derecho.

Así mismo es obligación de las autoridades fiscales, dar a conocer el acuerdo o resolución al peticionario, en breve término; a pesar que el articulo constitucional no define que debemos entender por breve término, no puede quedar al arbitrio de las autoridades, pues al cumplirse los tres meses sin tener contestación notificada al peticionario, se configura la negativa ficta, como se prevé en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que señala que las peticiones deben ser resueltas en un plazo de tres meses, y en caso de agotarse el plazo señalado sin que se notifique resolución alguna, el peticionario podrá considerar que se ha resuelto negativamente y en consecuencia interponer los medios de defensa correspondientes.[22]

Como podemos observar, el término máximo para que la autoridad conteste las peticiones, solicitudes o aclaraciones es de tres meses, pero en la práctica sucede que las autoridades no emiten su contestación dentro de éste término, por diversas razones, sin embargo, están violando de forma indudable, al artículo 8° constitucional, y dejan en total estado de indefensión al contribuyente al configurar una negativa a su petición sin la menor fundamentación ni motivación; ante este riesgo, se han creado los recursos administrativos, juicio contencioso administrativo y juicio de amparo en materia fiscal.

Uno de los criterios de clasificación de las peticiones, se refiere a los efectos que éstas pueden generar sobre futuras instancias; es decir, ciertas peticiones afectan y condicionan, por disposición de ley, instancias futuras; y otras en cambio, resultan irrelevantes frente a posteriores instancias; por ello es necesario conocer las consecuencias de la petición planteada, independientemente de la resolución que a ella recaiga.

1.4.1 PETICIONES QUE GENERAN Y QUE NO GENERAN INSTANCIA.

Ahora bien, en materia fiscal, las peticiones pueden generar instancia o no generar instancia, todo depende de la regulación de éstas, y el tipo de petición de que se trate. De aquí se desprende, que las peticiones que sí generan instancia, son las peticiones basadas en aquellas facultades regladas de la autoridad, y preceden un medio de defensa, en cambio las peticiones que no generan instancia son aquellas que se derivan de facultades discrecionales de la autoridad.

El derecho de petición, en esencia solo busca el reconocimiento de un derecho, rectificar o modificar un acto administrativo, subsanar la emisión de un procedimiento viciado; de este modo, el particular solicita la aclaración de un acto administrativo que padece de errores o vicios, su

[22] Art. 37 del Código Fiscal de la Federación.

finalidad es exigir el reconocimiento de un derecho, cuando la autoridad no ha actuado conforme las formalidades legales necesarias. En atención a ello, veamos su clasificación.

Diversos autores que clasifican a las peticiones en Graciables y Motivadas. Las peticiones Graciables, son aquellas que solo pueden fundarse en el artículo 8° constitucional, por lo cual se satisfacen con la simple respuesta de la autoridad, independientemente del sentido de la respuesta; esto es así, pues el sentido de ésta no puede causar agravio al particular pues son un acto de gracia; un acto discrecional de la autoridad. Estas peticiones no generan instancia, en materia fiscal son:

Peticiones que no generan instancia:

- Justicia de ventanilla art 33-A
- Condonación de multas art. 74 CFF
- Condonación y reducción de recargos art 70-A CFF
- Reconsideración art. 36 CFF

Las peticiones Motivadas, son aquellas que cuentan con una causa o motivo materia de la consulta, por lo cual se apoyan en el articulo 8° constitucional y paralelamente en un derecho surgido por las normas propias de la materia sobre la que versa la petición, debiendo la autoridad satisfacer las exigencias del peticionario en un determinado sentido, si satisface el supuesto normativo. Estas peticiones si generan instancia, y se materializan en:

Peticiones que si generan instancia:

- Devoluciones art 22 CFF
- Compensaciones art. 23 CFF
- Solicitud de pago en parcialidades o diferido. art 66 CFF
- Caducidad art. 67 CFF
- Prescripción art. 146 CFF
- Cancelación de créditos fiscales art. 146-A CFF
- Recursos Administrativos art. 116 y 117 CFF
- Consultas art. 34 CFF

En cualquier caso, ya sea que la petición genere o no genere instancia, la autoridad fiscal está obligada a funda y motivar su respuesta, aun tratándose de facultades discrecionales, así lo podemos constatar en la Tesis Aislada VI.1o.A.214 A., de los Tribunales Colegiados de Circuito con rubro "Pago en parcialidades. La negativa para autorizar la solicitud respectiva, es una resolución que causa agravio en materia fiscal cuya legalidad puede ser analizada por el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa", en la cual se especifica, que el tratarse de una facultad discrecional, no implica que pueda actuar de forma arbitraria, sin sujetarse a las disposiciones legales y la garantía de la debida fundamentación y motivación. [23]

Así mismo en la Jurisprudencia 2a./J. 86/99 novena época, de la Segunda Sala, materia Administrativa, bajo el rubro "Condonación de Multas Fiscales. El Particular afectado con la resolución que la niega, posee Interés Jurídico para promover el juicio de Amparo Indirecto en su

[23] www.2scjn.gob.mx/ius2006/

contra" señala que aún tratándose de las peticiones que no generan instancia como la Condonación de Multas, la respuesta recaída puede impugnarse a través del Amparo, y por ello, la autoridad, deberá tomar en cuenta las circunstancias y motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción, a pesar de ser una facultad discrecional, sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución. [24]

Ahora bien, la autoridad dará una respuesta a esa petición, sea en el sentido negativo, positivo o bien si no contesta en el plazo de tres meses, se configurará la negativa ficta, como lo vimos anteriormente; dependiendo del tipo de petición, generarán o no, instancia, y dependiendo de ello, en las que si generen instancia es procedente interponer un recurso de revocación si la respuesta es contraria a derecho.

Los requisitos formales de las peticiones de los particulares, se encuentran fundamentadas en los artículos 18 al 19 del Código Fiscal Federal, que nos refieren que actualmente debemos presentar escrito en forma digital con firma electrónica avanzada, por medios electrónicos, y que el documento debe contener el nombre, denominación o razón social; domicilio fiscal, el registro federal de contribuyentes, la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, correo electrónico para recibir notificaciones, así mismo, enuncia las excepciones para estos requisitos y en caso de faltar alguno, estipula la obligación de la autoridad de requerir al particular para que lo subsane dentro de un plazo de 10 días siguientes a la notificación del requerimiento.

[24] www.2scjn.gob.mx/ius2006

2 CAPITULO II:

2.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

2.2 CONCEPTO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

2.3 CLASIFICACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

2.4 RECURSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL ACTUALMENTE

2.4.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES
2.4.2 PROCEDENCIA DEL RECURSO
2.4.3 TRAMITACIÓN DEL RECURSO
2.4.4 RESOLUCIÓN DEL RECURSO

2 Capítulo II

2.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

El recurso administrativo tiene una naturaleza propia e independiente, por las características que le atañen, a pesar de compartir rasgos con el proceso administrativo, no debemos confundirlos.

Tanto en el proceso como en el recurso, la diferencia esencial es que en el recurso administrativo, la relación procedimental es lineal y en cambio en el proceso la relación es triangular.

Esto es, en el recurso administrativo, la administración o poder público es juez y parte, se encuentra en un extremo de la relación y en el otro extremo se encuentra el contribuyente. En cambio, en el proceso encontramos a la autoridad y al particular en igualdad de condiciones, teniendo como vinculo, una autoridad jurisdiccional, ante quien se someten para resolver la controversia.

Los recursos administrativos, constituyen la primera instancia de los medios de defensa que tienen los particulares en contra de las determinaciones administrativas que lesionan sus derechos. Se hacen valer ante la propia autoridad administrativa responsable del acto o procedimiento en cuestión, para que se modifique, se reforme o se deje sin efectos.

También, es una vía que le permite a la Administración Pública, reconsiderar, corregir o modificar sus resoluciones o diligencias que no estén apegadas a las formalidades legales del procedimiento, para poder enmendarlas y evitar así la violación a los derechos de los contribuyentes. En otras palabras, los recursos administrativos constituyen un medio de control de la legalidad de los actos de las autoridades administrativas.

> *"el objeto de la existencia de los recursos (administrativos) es obtener de la autoridad la revisión de sus actos y la finalidad de la revocación, anulación modificación o confirmación de los mismos..."Jorge Jiménez Carrasco.* [25]

En ese tenor, los recursos administrativos son un medio de impugnación de los actos administrativos, y también son una oportunidad para la administración pública para corregir sus errores. En ambas situaciones, observamos que el recurso administrativo brinda un espacio para subsanar las resoluciones contrarias a derecho, con la finalidad de preservar el principio de legalidad en todo proceso.

[25] Francisco de la Garza, Sergio y otros . Justicia Administrativa. Edit. Trillas. Colegio Nacional de profesores de investigación de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas A.C. México 1988.pag 25-43

Por eso es importante, reconocer la naturaleza jurídica del recurso administrativo, que puede tener un impacto positivo en la administración pública en su Poder Ejecutivo, evitando llegar a otros medios de defensa legal posteriores.

> *" Los recursos administrativos en México; se han creado como medios de defensa a favor de los gobernados, teniendo como razón de ser, la necesidad social, para que la administración pública, dentro de su esfera de competencia, reconsidere sus actos, procedimientos o resoluciones viciados o ilegales y que afecten la esfera jurídica de los particulares"*[26]

Ahora bien, es importante saber si el ordenamiento según el cual se emitió al acto impugnado, o en otro ordenamiento general, existe un medio de defensa obligatorio ante la autoridad que lo emitió, antes de llegar a una instancia judicial, pues si es así, la resolución no tiene carácter de definitivo, en ese orden de ideas, el recurso administrativo, en algunos casos, da origen a una controversia cuya resolución pueden conocer los tribunales.

La naturaleza jurídica de los recursos administrativos, se encuentra fundamentada en los artículos 8, 14, y 16 Constitucional, que imponen los requisitos para la legalidad de los actos administrativos, y el derecho de petición para que el gobernado tenga la oportunidad de entablar comunicación con la autoridad.

2.2 CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO:

En las páginas anteriores hemos hablado sobre el origen, ubicación y naturaleza de los recursos administrativos, de modo que a continuación, veremos la conceptualización de diversos autores al respecto.

El maestro Narciso Sánchez conceptúa a los Recursos Administrativos como "los mecanismos de defensa, que han sido creados a favor de los particulares para que, en caso de resultar afectados en sus propiedades, intereses personales o derechos, por un acto de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal, soliciten la revocación, modificación o declarar la nulidad de ese acto ilegal, injusto, desproporcionado, o arbitrario, ante la misma autoridad responsable, el superior jerárquico o un órgano especial creado para ese efecto, según la ley o el reglamento que lo regule." [27]

El doctor Andrés Serra Rojas, lo conceptúa como: "el recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, lo anule o reforme. "[28]

Por su parte, en los congresos celebrados por el Consejo Directivo del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, se recabaron los conceptos más relevantes relativos a los recursos administrativos, donde Jorge García Cáceres los conceptúa como:

---

[26] Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Purrúa S.A. México 5° edición pag. 517-545 y 569-584

[27] Sánchez Gómez Narciso. Op. Cit.

[28] Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Edit. Purrúa. S.A. México 1977, segundo Tomo pag. 481

"los recursos administrativos son los medios de impugnación con que cuentan los gobernados que resulten ilegalmente afectados en su esfera jurídica por actos de autoridades administrativas, para procurar obtener mediante un procedimiento legalmente establecido (para) que la propia autoridad que emitió el acto o su superior jerárquico, lo revoquen, o modifiquen, restableciendo el orden jurídico violado, en forma económica, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional."[29]

Díaz González, señala que el Recurso Administrativo: "es cualquier medio de defensa que tiene los particulares para rebatir, ante la propia autoridad, los actos o resoluciones dictados por ella y que les provoca un perjuicio, ya sea por la aplicación indebida de la ley, la no aplicación o por arbitrariedades del funcionario que la dictó"[30]

Del análisis de lo antes expuesto, se construye un concepto a partir de las constantes en las propuestas antes citadas, encontrando que el Recurso Administrativo, es el primer medio de defensa con que cuenta el contribuyente, para impugnar un acto o resolución administrativa ante la misma autoridad que lo emite, cuando dicho acto lesione su esfera jurídica, con la finalidad que se revoque, modifique o quede sin efectos el acto impugnado al probarse su ilegalidad, y de esta manera la autoridad reconsidere y corrija los actos ilegales dentro de su actuación, sin agotar una instancia judicial.

2.3 CLASIFICACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

Existen diversos criterios de clasificación de los recursos administrativos, a continuación, citaremos los más generales y concordantes con la aplicación de los recursos.

Siguiendo el análisis que realiza Martínez Rosaslanda, podemos dividir a los recursos en Recursos de Inconformidad y Recursos de Revisión. Al recurso de Inconformidad, se caracteriza por que la autoridad que resuelve es la misma que emitió el acto recurrido. En cambio en el Recurso de Revisión, la autoridad encargada de resolver el recurso es el superior jerárquico de quien emitió el acto impugnado.

Por su parte, García Cáceres, realiza una división de los recursos, atendiendo otros criterios

1.- Los que determinan la definitividad del acto y pueden ser:

De agotamiento obligatorio

De agotamiento opcional

2.- Dependiendo de la autoridad ante quien se presenta, o quien resuelve:

De reposición, presentado y resuelto por la misma autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

De alzada o jerárquico, que debe presentarse y resolverse por el superior jerárquico de la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

---

[29] Francisco de la Garza, Sergio y otros . Justicia Administrativa. Edit. Trillas. Colegio Nacional de profesores de investigación de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas A.C. México 1988.pag 25-43

[30] Díaz González, Luis Raúl. Medios de Defensa Fiscal. Edit. SICCO SA de CV México 1999. 224pags.

Como podemos observar existen, ciertas similitudes en la forma de clasificación de los recursos, y que son ramas generales donde podremos encuadrar los distintos supuestos de la interposición de los recursos.

En cambio, el autor Emilio Margáin, realiza una clasificación mucho mas detallada, y señala que se debe considerar:

- La autoridad ante quien se interpone.
- Quien lo interpone
- El objeto que se persigue
- El ordenamiento que lo establece
- Su naturaleza
- Nuestra legislación federal.

Respecto a la autoridad ante quien se interpone, existen tres clases de recursos, ante la misma autoridad que emitió el acto, ante el superior jerárquico, y ante una comisión especial.

Respecto a quien lo interpone, se refiere al interés jurídico del recurrente, si este es directo o indirecto; será directo, si de trata del titular de la resolución emitida, y será indirecto, si se trata de cualquier otra persona cuyo interés jurídico se vea afectado (tercero perjudicado)

Respecto al objeto que persigue, lo clasifica en recurso de reconsideración, de revocación, de revisión o de inconformidad. El recurso de reconsideración tiene como fin que la autoridad vuelva a juzgar la resolución y considerarla según los argumentos que se exponen. El recurso de revocación, tiene por objeto dejar sin efecto el acto impugnado. El de revisión tiene como fin someter la resolución a examen para que se corrija, y el de inconformidad no está de acuerdo con el contenido del acto que se recurre.

Respecto al ordenamiento que lo establece, para distinguir a los que se establecen en ley de los establecidos en un reglamento, en este último caso se refiere a los reglamentos autónomos (Reglamento de Policía), ya que de otra manera el recurso debe establecerse en ley.

En atención a su naturaleza, los divide en obligatorios y optativos. Los obligatorios, son aquellos que el particular debe agotar antes de acudir al juicio. Y los optativos son aquellos donde queda a criterio del particular, agotarlo o acudir directamente a juicio.

En atención a nuestra legislación federal, divide a los recursos en generales y especiales, los especiales se encuentran regulados en ordenamientos autónomos o especializados en su materia, respecto a un ordenamiento general; los generales son los que se encuentran previstos en un ordenamiento que se aplica supletoriamente al ordenamiento especial. Dentro de esta clasificación añade los recursos comunes y los específicos, los comunes pueden oponerse a cualquier acto sin importar la causa ilegal que se hace valer (incompetencia, de fondo o forma), los específicos son los que se hacen valer contra determinados actos (recursos del Seguro Social)

Como podemos observar, el recurso administrativo se ha analizado desde diversos ángulos para su clasificación, sin embargo, a pesar de los diversos criterios de los doctrinarios,

encontramos ciertos rasgos que se mantienen comunes entre ellos, y en relación a la práctica de nuestra materia, consideramos que se clasifican en primer término en Optativos y obligatorios; pues esta clasificación es una constante en diversos autores y nos dará la pauta para su oportuna interposición.

2.4 RECURSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL ACTUALMENTE

El Código Fiscal de la Federación, había establecido cinco recursos: revocación, oposición al procedimiento ejecutivo, oposición de tercero, reclamación de preferencia, y nulidad de notificaciones. Pero en 1981 se redujeron a tres solamente, el de revocación, oposición al procedimiento ejecutivo, y nulidad de notificaciones; posteriormente el código fiscal reguló solo dos recursos: el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución. Actualmente el Código Fiscal de la Federación, solo prevé el recurso de revocación.

Sin embargo, a pesar de que se refiere a un solo recurso, el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, estipula las resoluciones o actos contra los cuales es procedente, que en forma general son las resoluciones definitivas que causen agravio al contribuyente y los actos del procedimiento administrativo de ejecución; con ello deja de lado una serie de actos y resoluciones contra los cuales el contribuyente no tiene opción de medio de defensa, por ello, diversos autores han propuesto ampliar la procedencia del recurso de revocación, para utilizarla contra cualquier acto o resolución para la cual no proceda otro medio de defensa ordinario.

2.4.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES

El maestro Emilio Margáin Manautou divide las características o elementos del recurso, en esenciales y secundarios, dentro de los elementos esenciales encontramos

Elementos esenciales de validez:

- Debe existir una ley que establezca el recurso.
- La existencia de un acto o resolución administrativa

Ahora bien la resolución para poder impugnarse a través del recurso, debe tener determinadas características, el maestro Margáin señala que éstas son:

- Que sea definitiva
- Que sea personal y concreta
- Que cause un agravio
- Que conste por escrito (excepto la negativa ficta)
- Que sea nueva.

Analizando los puntos señalados, recordemos que una resolución es definitiva cuando no admite revisión de oficio, es decir, cuando la autoridad no puede modificar por sí, su propia resolución; por otra parte, al señalar que sea personal y concreta quiere decir que no puede impugnarse por el recurso, las resoluciones de carácter general, abstractas e impersonales.

Así mismo, la resolución debe originar un perjuicio o lesionar el interés del particular, ya sea directo o indirecto. Se menciona que sea por escrito, cumpliendo los requisitos de legalidad de los actos de autoridad, pero se menciona la excepción de la negativa ficta, donde el silencio de la autoridad al no dar respuesta o resolución al contribuyente dentro del plazo de 3 meses estipulado por el Código Fiscal Federal, el contribuyente puede considerar que la autoridad respondió de forma negativa y proceder a impugnar la resolución a pesar de no estar por escrito. Por último al referir que sea nueva, nos indica que lo que resuelva no haya sido materia de otra resolución anterior.

Como elementos secundarios, encontramos:

- La fijación de un plazo dentro del cual debe interponerse el recurso y el momento en que empieza a correr este término.
- La fijación en la ley, de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse.
- La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.
- Plazo en que ha de resolverse el recurso.
- Libertad para impugnar la nueva resolución ante los tribunales.

La ley que contenga el recurso debe precisar el término que tiene el gobernado para hacer valer el recurso, en caso de no expresarlo, se estará a lo que dicta el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 121 que señala el término de 45 días para la interposición del recurso; en la materia fiscal, el término empieza a correr a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del acto administrativo.

Es importante que la ley estipule la autoridad ante quien debe promoverse, pues de omitirse este elemento, se hará valer ante el titular de la dependencia correspondiente; en materia fiscal, debe hacerse valer ante la autoridad que dictó o ejecutó el acto, según el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación. [31]

Así mismo la ley que estipule el recurso, debe precisar la admisión de pruebas, en el recurso de revocación se admiten todas las pruebas, menos la prueba testimonial y de confesión por posiciones por parte de la autoridad, sin embargo los recursos no deben seguir las formalidades propias de un juicio.

La autoridad que conoce del recurso, deberá dictar resolución y notificarla en el término que la ley de la materia señale, en materia fiscal es de tres meses a partir de la fecha en que se interpuso el recurso.

Como último elemento, en caso de que la resolución sea desfavorable, el interesado tiene la libertad de impugnarla ante los órganos jurisdiccionales correspondientes, para buscar una resolución favorable.

[31] Art. 121 del Código Fiscal de la Federación.

El recurso de revocación, esta fundamentado en el artículo 8° constitucional, pues esta basado en el Derecho de Petición de los gobernados, toda vez que no hay controversia, por tanto no hay partes solo se trata de un peticionario ante la autoridad fiscal.

Reglas comunes a los recursos administrativos:

Carácter optativo: en materia fiscal, el recurso de revocación es optativo, es decir, que el particular puede elegir entre agotar el recurso o bien ir directamente al juicio de nulidad.

Agotamiento obligatorio. Esta regla es aplicable a los demás recursos administrativos, que no se traten del recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, actualmente solo son obligatorios, el recurso de la Ley de Comercio(recurso de revisión) y el estipulado en la ley de Aguas Nacionales (recurso de revisión)

Ausencia de formalidades: significa que el escrito de interposición, no debe limitarse con requisitos o tecnicismos exagerados, ni reducirse a formas sacramentales.

Apoyo legal: se refiere a que el recurso debe estar basado y contemplado en una ley, en una norma jurídica que los designe, marquen su procedencia y trámite, la forma de resolverse y los alcances del fallo.

Función de control: el recurso sirve como medio para combatir aquellos casos donde la autoridad abusa de sus funciones, y de esta manera, se vuelve un control de la legalidad de las actuaciones de la autoridad fiscal

Anteriormente en este apartado, señalamos que la resolución debe ser personal y concreta, de tal forma que no se puede interponer un recurso administrativo ante una resolución general, abstracta e impersonal. Esto es así por que no depara perjuicio directo sino hasta su aplicación.

Al referir que la resolución debe causar un agravio, es necesario que se origine un perjuicio o lesiones a un interés legitimo directo o indirecto. Esto es, que puede interponer el recurso de revocación, la persona a quien va dirigido el acto impugnado, pero también los terceros cuando dicho acto lesione sus derechos.

Los recursos administrativos, se nombran según la ley que los regula. En materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación, estipula el Recurso de Revocación, en la Ley del Seguro Social encontramos el Recurso de Inconformidad, en la ley Aduanera el recurso de revocación que se rige por el Código Fiscal de la Federación; para la Ley de Aguas Nacionales, la Ley de Comercio, la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y la Ley Federal de protección al Consumidor, lo nombran recurso de revisión.

2.4.2 PROCEDENCIA DEL RECURSO

Existen determinados requisitos de procedibilidad del recurso, tales como:

Oportunidad: implica que la interposición debe hacerse en tiempo, toda vez que la ley señala plazos específicos para este efecto.

Lugar de presentación del recurso; dependiendo si la presentación es directa o por correo.

Que el recurso esté establecido en ley. Para que sea procedente, el medio de defensa debe estar contemplado en la norma legislativa.

La existencia de una resolución administrativa, ésta regla implica la necesidad de que un acto o resolución de autoridad afecte el interés jurídico del particular, siempre que cumpla con los requisitos de:

- Que sea un acto definitivo
- Que sea concreto y dirigido hacia una sola persona
- Que afecte los derechos el gobernado
- Que se plasme por escrito, a excepción de la Negativa Ficta
- Que la resolución sea reciente.

Una resolución administrativa es definitiva, cuando no admite revisión de oficio, cuando la autoridad no puede modificar su propia resolución.

Los artículos 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación (en adelante C.F.F.), nos hablan sobre la procedencia del recurso de revocación, en primer término el artículo 116 prescribe que contra los actos administrativos en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación, con ello fundamenta la existencia del recurso, así como el carácter optativo de éste.[32]

Por su parte, el artículo 117 del Código en comento, prescribe la procedencia del recurso esencialmente ante las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales, y contra los actos dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

Al referirse a las resoluciones definitivas, especifica que procede, contra aquéllas que Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; nieguen la devolución de cantidades conforme a la ley, se dicten por autoridades aduaneras, y en resumen ante cualquier resolución definitiva que cause agravio en materia fiscal al contribuyente; y señala como excepciones las aclaraciones cuyo trámite se estipula en el artículo 33-A del C.F.F., el juicio de lesividad cuyo fundamento es el artículo 36 del mismo Código y la condonación de multas que se regula por el artículo 74 del Código en comento.

En cuanto a los actos de ejecución, se refiere a todos los actos de autoridad que exijan el pago de créditos fiscales, cuando éstos se han extinguido o se exige una cantidad mayor al monto real del crédito, o bien se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando no se apegue a derecho, así mismo en aquellos casos en que se afecte derechos de terceros, es decir en tercerías, que están reguladas por el artículo 128 del mismo Código, por último señala los actos que determinen el valor de lo bienes embargados [33]

En primer término, procede en contra de toda resolución definitiva que cause agravio en materia fiscal, y en general los actos que se dicten dentro del procedimiento administrativo de ejecución, ya que en lo referente a las tercerías, nos remite al artículo 128 del C.F.F. que es procedente contra el embargo indebido de bienes de su propiedad, antes de fincar el remate.

El recurso de revocación, procede en contra de resoluciones determinantes de créditos fiscales en materia de impuestos y derechos, así como sus accesorios respectivos, tales como

[32] Art. 116 del Código Fiscal de la Federación
[33] Art. 117 del Código Fiscal de la Federación.

recargos, sanciones, gastos de ejecución, y la indemnización al fisco por cheque no cobrado, por causa imputable al contribuyente. Así mismo es procedente contra toda resolución determinante de crédito fiscal.

Respecto a las resoluciones que nieguen una devolución, se refiere al pago de lo indebido y pago en exceso. En el caso de una resolución que nos tenga por desistidos de la devolución, procede el recurso de revocación, porque es una resolución que termina con el procedimiento.

Ahora bien, para que una resolución definitiva cause agravio en materia fiscal, debe implicar una afectación o contravención a una disposición de carácter fiscal, como una ley, reglamento, resoluciones de carácter general, decretos, acuerdos de carácter general, circulares, etc. Podríamos citar como ejemplo las negaciones de autorizaciones en general, siempre que dicha autorización se trate de una facultad reglada. (Negación de una compensación)

En lo relativo a los actos del procedimiento administrativo de ejecución, se refiere tanto a los actos que se den durante el procedimiento, como a la ultima resolución definitiva, que en este caso sería la aplicación del remate al crédito fiscal y por tanto la cancelación de éste.

Por otra parte, en contra de las notificaciones que no cumplan con las disposiciones legales, el C.F.F establece en su artículo 129, la procedencia de este recurso, al prescribir que cuando el contribuyente alegue que un acto administrativo, que pueda ser impugnado por el recurso de revocación, no le fue notificado o lo fue ilegalmente, deberá proceder según las siguientes reglas.

Si se trata del caso donde el particular conoce el acto administrativo pero le fue notificado ilegalmente, deberá interponer el recurso que proceda, manifestando la fecha en que conoció del acto administrativo, e impugnando al mismo tiempo el acto administrativo, si le causa agravios, y la notificación.

En el caso que el particular no conozca el acto administrativo, manifestará el desconocimiento a través del recurso, pidiendo se le de a notificar el acto en cuestión, para ello, designará domicilio y autorizará personas para oír y recibir notificaciones; la autoridad administrativa procederá a dar a conocer el acto y las actas de notificación correspondientes, en caso de no haber designado domicilio para ello, se hará por estrados.

Una vez notificado, el particular cuenta con 20 días a partir del día hábil siguiente en que se hayan notificado, para ampliar el recurso administrativo e impugnar al mismo tiempo el acto administrativo así como la notificación, si estos le causan agravios.[34]

La interposición de este recurso, suspende los plazos para el ejercicio de las facultades de las autoridades y de los derechos de los particulares, así como el término legal para impugnar la resolución de fondo, en el caso de impugnar la notificación del acto.

Si la autoridad resuelve que la notificación es ilegal y queda sin efectos, quedaran sin efectos las actuaciones hechas a partir de la notificación combatida. La interposición de este recurso es optativa, ya que el recurrente puede escoger entre el recurso de revocación y el juicio de nulidad, y al final la resolución que recaiga al recurso puede impugnarse ante el Tribunal Federal De Justicia Fiscal y Administrativa.

[34] Art. 129 del Código Fiscal de la Federación.

2.4.3 IMPROCEDENCIA DEL RECURSO

El Código Fiscal de la Federación, señala los casos en los cuales el recurso resulta improcedente, y lo prevé en su artículo 124, que a continuación, analizaremos:

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I.- Que no afecten el interés jurídico del recurrente:

Un acto administrativo, afecta el interés jurídico del gobernado, cuando impone una obligación, carga o pretende eliminar un derecho adquirido por el contribuyente; en ese tenor, si el acto no afecta los derechos del particular, no tendría agravios que argumentar. Por otra parte, nos ilustra el maestro E. Margáin, que es necesario, al señalar los agravios, especificar la parte del acto que lesiona sus derechos, y citar el o los artículos que se omitieron o se aplicaron indebidamente, por tanto la mención general sobre la violación en perjuicio del particular, sin explicar porqué se comete la violación, no es suficiente para considerar que se afecta el interés jurídico del recurrente y por tanto el recurso se desechara,[35] en el caso de casos concretos al respecto tenemos ejemplos relacionados con la falta de personalidad del promovente para actuar a nombre del afectado.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias. Es decir, ante la resolución del recurso en contra del particular, procede el juicio de nulidad o amparo según sea el caso, pero no un recurso de nueva cuenta. Con ello se respeta el principio de resolución favorable, al señalar que si una autoridad ya resolvió el asunto, el mismo sólo puede ser revisado por un Tribunal Superior, esto con la finalidad de otorgar certeza jurídica a los gobernados[36] y así evitar resoluciones contradictorias.

III Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esto es porque se trata de una resolución que no es nueva; el maestro Margáin considera que una resolución no es nueva, cuando el problema ya fue resuelto con anterioridad, y quedó firme, o está en trámite en algún otro medio de defensa; dentro de este apartado podemos encuadrar a la fracción III, del artículo 124 del C.F.F. la resolución no es nueva cuando hay identidad de recurrente o se trate del mismo acto administrativo, aunque las violaciones alegadas sean diferentes. De igual forma no se permite la impugnación simultánea de un asunto en dos vías diferentes para evitar fallos contradictorios[37]

IV. Que se hayan consentido. Los actos consentidos son aquellos que no fueron impugnados dentro del plazo señalado para ese efecto, una vez consentido el acto no es procedente el recurso.[38]

V.- Que sean actos conexos: Respecto de los actos conexos, se determina que son conexos cuando existen actos similares, las partes sean las mismas y se invoquen los mismos agravios, el acto impugnado sea el mismo, o se impugnen varias partes del mismo, o cuando se impugnen actos que sean antecedentes o consecuencias del mismo, ante estos no procede el recurso si ya

[35] Art. 124 frac I del Código Fiscal de la Federación
[36] Art. 124 frac. II del Código Fiscal de la Federación
[37] Art. 124 frac. III del Código Fiscal de la Federación
[38] Art. 124 frac IV del Código Fiscal de la Federación

han sido impugnados por el juicio de nulidad, pues se evita la existencia de dos procedimientos con un distinto criterio en su resolución[39]

VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del Artículo 129 de este Código. Respecto del recurso en términos del artículo 129 fracción II del C.F.F. cuando se alega que el acto impugnado no le fue notificado, mediante el recurso, la autoridad le da a conocer el acto administrativo así como las actas de notificación de éste, y le otorga un plazo para ampliar el recurso, si el particular, al conocerlo no formula agravios en tiempo en contra del mismo y su notificación, se desechara por improcedente[40]

VII. Si son revocados los actos por la autoridad. En el caso de que la autoridad revoque el acto en el ejercicio de sus atribuciones, el recurso carecería de materia y por ende no se podría dictar resolución alguna. [41]

VIII. Cuando se trata de una acto recaído en un procedimiento de controversia previsto en un tratado para evitar la doble tributación, y que se inicio con posterioridad a la resolución recaída en un recurso de revocación, o una vez resuelto el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esto es así porque nos encontramos ante una cosa juzgada, por tanto no puede volverse a interponer un recurso. Al tratar de evitar la doble tributación, si ya existe una resolución, se evita un interminable procedimiento de defensa. [42]

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas. Pues en estas resoluciones, solo conocen del fondo del asunto, las autoridades fiscales del país que solicita la ayuda de nuestras autoridades, quienes se limitan al cobro y pago de los créditos fiscales.[43]

Cuando estos casos se presenten en el recurso, la autoridad no entrará el fondo del asunto, y emitirá una resolución de desechamiento

El recurso de revocación no es procedente, ante aquellas resoluciones de autoridad que derivan de una facultad discrecional de la autoridad, que no generan instancia, como lo vimos en el capitulo anterior, nos referimos a la Justicia de ventanilla, Condonación de multas y la Reconsideración Administrativa, ante estos casos procede el Amparo Indirecto. De igual forma, las consultas, no obligan a la autoridad y por tanto, no procede el medio ordinario de defensa, solo el Amparo Indirecto.

Ahora bien, otra figura del trámite del recurso, es el sobreseimiento, lo podemos conceptualizar como la conclusión de un proceso, basado en alguna causa que la ley determine, sin entrar al estudio del fondo del asunto.

---

[39] Art. 124 frac. V del Código Fiscal de la Federación
[40] Art. 124 frac VI del Código Fiscal de la Federación
[41] Art. 124 frac. VII del Código Fiscal de la Federación
[42] Art. 124 frac VIII del Código Fiscal de la Federación
[43] Art. 124 frac IX del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto el artículo 124-A del mismo código, señala que procede el sobreseimiento cuando el recurrente se desista expresamente, cuando sobrevenga una causa de improcedencia, cuando se demuestre que no existe el acto o resolución impugnada, y cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución. [44]

El recurrente puede desistirse en cualquier tiempo, durante el trámite del medio de defensa, hasta en tanto no se dicte la resolución correspondiente. En el sobreseimiento, la autoridad le da fin al recurso, sin entrar a estudiar el fondo del asunto, puesto que ya no hay materia que deba resolver.

2.4.4 TRAMITACIÓN DEL RECURSO

El recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, es de carácter optativo, como lo vimos anteriormente, el contribuyente, tiene la oportunidad de decidir si agota el recurso o si acude directamente al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal; esto es así toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado como inconstitucionales a los recursos que son obligatorios, al violar el acceso inmediato a los medios de defensa jurisdiccionales de los gobernados.

El artículo 121 del C.F.F. establece como norma general que el escrito en que se promueva el recurso deberá ser presentado anta la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente, o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquel en que surta sus efectos la notificación del acto impugnado. La excepción a este término, son las previstas en los artículos 127 (Recurso en contra del procedimiento de cobro forzado legal) y 175 (inconformidad en contra de la valuación de los bienes embargados) del mismo Código; en cuyo caso será dentro de los diez días siguientes en que se notificó el avalúo. En el caso de las tercerías, podrá presentarse en cualquier tiempo, en tanto no se remate, adjudique o se vendan los bienes fuera de remate.

El recurso debe presentarse en forma directa, cuando el recurrente tiene su domicilio en el mismo lugar donde radica la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, presentándolo ante ésta misma.

Es posible enviar el recurso por correo certificado con acuse de recibo, cuando el particular resida en un lugar diferente a aquél en que se ubique la autoridad que emitió el acto o resolución impugnada, siempre que se deposite en la oficina postal del domicilio del recurrente; en estos casos se tendrá como fecha de presentación, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en el oficina de correos; actualmente también se permite enviar por mensajerías que estén autorizadas por el SAT, a pesar que aun no están expresamente previstas en las reglas de carácter general. Si se presenta ante una autoridad incompetente, ésta lo deberá turnar a la que deba conocer del recurso, como lo dispone el artículo 120 del C.F.F.

En el supuesto que el contribuyente fallezca durante el plazo mencionado, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiera aceptado el cargo e representante de la sucesión. En los casos de incapacidad o declaración de ausencia decretada por autoridad judicial, el plazo para

[44] Art. 124-A del Código Fiscal de la Federación

interponer el recurso se suspenderá por un año; esta incapacidad concluye si antes del año, se acredita la existencia de un representante legal. [45]

La presentación extemporánea del escrito, dará lugar al desechamiento por improcedente, ya que se considerará un consentimiento tácito del acto impugnado, al no impugnarse dentro del plazo legal para ese efecto.

El recurso debe interponerse por escrito, como lo señala el artículo 18 y 121 del C.F.F. al señalar que debe presentar "el escrito de interposición del recurso" y que "deberá estar firmada por el interesado"; el artículo 122 del CF.F. señala que además de cumplir con los requisitos generales de toda promoción en términos del artículo 18 del mismo código, se deberá agregar:

- La resolución o acto que se impugna
- Los agravios que le cause la resolución o acto impugnado
- Las pruebas y hechos que se controvierten[46]

El artículo 18 del C.F.F. señala que todo escrito deberá estar firmado por el interesado o por el legalmente autorizado para este efecto, en el caso que no pueda o no sepa firmar, se imprimirá su huella digital. Señala además que toda promoción debe ser por escrito, contener el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado en el registro federal de contribuyentes así como el folio de dicho registro, señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, contener en su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.[47]

Cuando alguno de los datos arriba mencionados, no se señalen en el recurso, la autoridad fiscal deberá requerir al recurrente para que dentro de un plazo de diez días subsane la omisión, si se trata de los requisitos que estipula el artículo 18 del C.F.F. y cinco días si se trata de los requisitos señalados por el articulo 122 del citado código; una vez agotado el plazo, si el particular no cumple con los requisitos del artículo 18 del C.F.F, o no presenta el resolución o acto impugnado o bien los agravios que le cause, el recurso de desechará; en el caso de las pruebas y hechos, si no las presenta en el plazo señalado, perderá el derecho a señalar los hechos, y se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

Los agravios, son la medula del recurso, pues de ellos depende el resultado del mismo, expresar claramente los agravios provocados por el acto de autoridad. Los agravios deben expresarse en forma de silogismos lógico-jurídicos, con los cuales de demuestre la pretensión, comprobando que el acto impugnado es contrario a derecho, de esta manera, señalará los argumentos por los cuales el recurrente solicita la declaratoria de invalidez del acto recurrido.

Los hechos deben narrarse en forma cronológica, ser expresados en forma lógica y estar relacionados con lo que se quiere probar, es necesario relacionar las pruebas ofrecidas con los hechos que se vierten.

La documentación que se debe anexar, la prevé el artículo 123 del C.F.F. y se refiere a los documentos que acrediten la personalidad, el acto o resolución impugnada, la constancia del acta

[45] Art. 121 del Código Fiscal de la Federación.
[46] Art. 122 del Código Fiscal de la Federación.
[47] Art. 18 del Código Fiscal de la Federación.

de notificación respectiva, y en caso de promover en términos del artículo 129 fracción II del Código, señalar bajo protesta de decir verdad, desconocer el acto impugnado, tratándose de notificación por edictos, señalar la fecha de publicación y la autoridad que la realizó, y finalmente las pruebas que ofrezca. De igual forma, si no anexa estos documentos se le requerirán al recurrente para que subsane la omisión en un plazo de cinco días, tratándose de los tres primeros documentos, se tendrá por no interpuesto el recurso y respecto de las pruebas, se tendrán como no ofrecidas.

En el caso de pruebas documentales que no obren en poder del oferente, éste puede solicitar a la autoridad fiscal que requiera su remisión, cuanto esto sea legalmente posible; exhibirá copia sellada del escrito de solicitud ante quien obren las documentales, señale el archivo respectivo y las identifique con toda precisión.

En cuanto a las pruebas, el artículo 130 del C.F.F. dispone que son admisibles toda clase de pruebas, incluyendo la petición de informes de autoridad fiscal, excepto la testimonial, y de confesión de autoridades mediante absolución de posiciones. Las pruebas supervenientes podrán presentarse antes de dictarse la resolución del recurso.[48]

En materia de recursos administrativos, no procede la gestión de negocios, por ello, cuando se gestione a través de representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en los términos del artículo 19 del C.F.F. mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal.[49]

2.4.5 RESOLUCIÓN DEL RECURSO

Finalmente, una vez que el recurso se haya integrado con los elementos necesarios, la autoridad que conozca, deberá dar su resolución.

La resolución del recurso debe estar fundada y motivada, estudiando todos los agravios que se hicieron valer, excepto cuando uno de ellos es suficiente para desvirtuar el acto impugnado. La autoridad debe estudiar y resolver se manera objetiva, apegada a derecho, respecto de la materia del recurso, y tiene la facultad, según el artículo 132 del Código Fiscal, para invocar hechos notorios y corregir errores en la cita de los preceptos señalados como violados, incluso con la reforma del año de 2009, se establece que la autoridad esta obligada a resolver primero los argumentos de fondo y luego los de forma, siendo los primeros los que permiten que se deje sin efectos el acto de autoridad en forma lisa y llana.

El recurso de revocación no puede revocar una determinación o un acto administrativo, en la porción no combatida por el recurrente.

La resolución que recaiga al recurso, conforme al artículo 133 el Código, podrá:

- Desechar el recurso por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso.

[48] Art. 130 del Código Fiscal de la Federación.
[49] Art. 19 del Código Fiscal de la Federación.

- Confirmar el acto impugnado
- Mandar reponer el procedimiento o emitir una nueva resolución
- Dejar sin efectos el acto impugnado
- Modificar el acto o dictar uno nuevo que lo sustituya [50]

La modificación del acto o dictar uno nuevo, esta situación, se da siempre que el recurso sea total o parcialmente resuelto a favor de quien promovió el recurso de revocación. Es necesario recordar que no se podrán revocar o modificar los actos en las partes que no se hayan impugnado. La resolución debe expresar con claridad los efectos que generará, es decir, si se revoca, se declara inválido o se modifica total o parcialmente.

El plazo que tiene la autoridad para resolver el recurso y notificar dicha resolución, es de tres meses, a partir de la fecha de interposición del mismo, según lo dispuesto en el artículo 131 del C.F.F., de no hacerlo, se configurara la negativa ficta, contra la cual se puede acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Para que se configure la negativa ficta, es preciso que dentro de estos tres meses no se haya notificado resolución de fondo, ni resolución alguna que ponga fin al recurso, y principalmente que una vez vencido el plazo se interponga la demanda en contra de la negativa ficta, pues de lo contrario, el contribuyente tiene la opción de esperar la respuesta de la autoridad. [51]

En el supuesto que la resolución sea para el efecto de realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, a partir de la fecha en que la resolución quede firme, de conformidad con el artículo 133-A, fracción I inciso a) del C.F.F,[52] pues de lo contrario se deja sin efectos el acto de autoridad, esto es no tendrá validez alguna, a esta situación se le ha denominado caducidad especial, para distinguirla de la caducidad general prevista en el articulo 67 del Código Fiscal de la Federación.

[50] Art. 133 del Código Fiscal de la Federación.
[51] Art. 131 del Código Fiscal de la Federación.
[52] Art. 133-A frac I inciso a) del Código Fiscal de la Federación.

3 CAPITULO III:

3.1 RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL
- 3.1.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES
- 3.1.2 PROCEDENCIA DEL RECURSO
- 3.1.3 TRAMITACIÓN DEL RECURSO

3.2 REFORMA DEL ARTICULO 129 FRAC. II DEL C.F.F. DEL 2006
- 3.2.1 PROCESO LEGISLATIVO
- 3.2.2 ANÁLISIS DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

3.3 LA REFORMA ANTE EL DERECHO DE PETICIÓN Y LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

3 CAPITULO III

3.1 RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL

3.1.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES

Uno de los presupuestos de todo acto de autoridad es que sea debidamente notificado para que tenga validez y surta sus efectos, en ese tenor, los actos y resoluciones de la autoridad fiscal, deben hacerse del conocimiento del gobernado para que, una vez sabedor del acto o resolución, esté en posibilidades de impugnarlo según lo que a su derecho convenga.

Sin embargo, en la práctica encontramos, que en ciertos casos las diligencias de notificación están viciadas, ya sea por no cubrir los requisitos legales correspondientes, o bien por contravenir dichas disposiciones, ante esta situación, el contribuyente tiene el derecho de oponerse a dichas irregularidades, mediante el recurso de revocación en términos del artículo 129 del C.F.F.

En primer término, debemos hablar de las notificaciones, que son las diligencias por las cuales la autoridad se pone en contacto con el gobernado para hacer de su conocimiento sus determinaciones. Existen diversos tipos de notificación, pueden ser personales, por correo ordinario o certificado, por lista o estrados, por edictos, por instructivo, por telegrama.

Las notificaciones marcan el inicio del cómputo de los plazos y términos, ya sea para dar cumplimiento a una obligación como para impugnar la determinación con los medios de defensa respectivos, de ahí la importancia de la notificación y que ésta sea realizada apegada a derecho.

La nulidad de notificaciones fue recogida como recurso administrativo, en el artículo 71 del C.F.F en 1938, que tuvo vigor hasta el 31 de marzo de 1967, era una facultad de oficio o a petición de parte, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público previa investigación necesaria; no preveía ningún plazo para su interposición, a partir del 1 de abril de 1967, en el articulo 160 frac. V del C.F.F. se estipuló el recurso administrativo de nulidad de notificaciones, regulado en los artículos 116 frac III y 119 del CFF desde 1983.

Es a partir del 1 de enero de 1989 que se derogó el recurso de nulidad de notificaciones, y se estipuló a través 129 del C.F.F, cómo hacer valer la violación del procedimiento de notificación.

Ahora bien, el recurso de revocación en contra de las notificaciones, tuvo una reforma en el 2006, donde se redujo drásticamente el periodo para que el recurrente ampliara el recurso y de esta forma impugnara el acto que la autoridad le da a conocer, cuando ha manifestado no conocer el acto que se controvierte; antes de la reforma el término para la ampliación era de 45 días y posterior a la reforma solo cuenta con 20 días para la ampliación, esta situación reduce la oportunidad de la debida defensa de los derechos del gobernado, y por tanto viola el Derecho de Petición; por ello haremos un análisis del recurso de revocación en contra de las notificaciones, y posteriormente un análisis de la citada reforma.

3.1.2 PROCEDENCIA DEL RECURSO

El recurso de revocación en contra de las notificaciones, está estipulado actualmente, en el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, que en el primer párrafo del artículo en cita, prescribe que el recurso de revocación en contra de notificaciones, solo es procedente, en aquellos actos administrativos para los cuales también es procedente interponer el recurso de revocación, en términos del artículo 117 del mismo código.

Se recomienda revisar el capitulo 2 en sus apartados 2.4.2 y 2.4.3, donde se analizó la procedencia e improcedencia del recurso de revocación de forma general, ya que rigen el recurso contra las notificaciones que se comenta.

En los términos en que está prescrito el artículo 129 del C.F.F, fundamento de este tipo de recurso, se desprende que **sólo son impugnables las notificaciones de aquellos actos que sean impugnables mediante el recurso de revocación**.

Esto quiere decir, que solo las resoluciones definitivas pueden impugnarse, en cambio las resoluciones de trámite, no se pueden impugnar en el recurso de revocación en lo que hace a su notificación, por que al tratarse de actos de molestia, solo deben estar fundados y motivados, y por tanto su notificación tampoco es recurrible por el recurso de revocación, éstas solo se pueden impugnar hasta la segunda instancia.

Al limitar el recurso de las notificaciones para aquellos actos en los que se puedan impugnar mediante el recurso de revocación, deja relevados varios actos que podrían no estar notificados apegados a derecho y no existe un medio de defensa ordinario para éstos.

Como se señaló en el capitulo anterior, ya varios autores han coincidido en hacer la recomendación de ampliar la procedencia del recurso de revocación, para utilizarlo contra cualquier acto o resolución para la cual no proceda otro medio ordinario de defensa.

Por otra parte, una de las causales de improcedencia estipulado por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 124 en su fracción V; es la no ampliación del recurso cuando se impugna la notificación, nos especifica la citada fracción que es improcedente el recurso cuando, en el caso de la fracción II del artículo 129 del Código, no se amplíe el recurso, o en la ampliación no se expresen agravios. [53]

Esta fracción en específico, se refiere a los casos en donde el contribuyente afirma desconocer el acto de autoridad, por lo cual al interponer el recurso, la autoridad fiscal esta obligada a dar a conocer el acto administrativo así como las actas de notificación respectiva; una vez que el contribuyente es notificado, cuenta con un plazo de 20 días (que antes de la reforma del 2006 eran 45 días), para ampliar el recurso de revocación y presentar argumentos suficientes para sustentar los agravios en contra del acto principal y su notificación.

[53] Art. 124 frac V del Código Fiscal de la Federación,

En caso que venza el plazo de los 20 días y el contribuyente no presente ampliación del recurso, o bien presentándola no exprese agravios en contra del acto administrativo, el recurso se desechará por improcedente

De ahí la importancia de la oportunidad que tenga el contribuyente para realizar una debida defensa de sus intereses, y formular sus argumentos para mostrar los agravios que le causa, ya que de no presentar en tiempo la ampliación del recurso, se volverá improcedente.

NOTIFICACIONES ANTE LAS QUE PROCEDE:

El recurso de revocación en contra de notificaciones debe dividirse en dos apartados, atendiendo a la autoridad que las realiza:

a) Por la autoridad administrativa que efectúa la notificación
b) Por la autoridad de correos del Servicio Postal Mexicano

En el primer caso, la violación es de la misma autoridad que emite el acto y lo notifica a través de su mismo personal. Ocurre que por la premura del caso o por exceso de trabajo de la autoridad, procede a notificarlo en sus propias oficinas, o en el domicilio del particular y omite cerciorase, cuando éste esta ausente, que la persona con quien se atiende la diligencia es el representante legal o en su caso esta autorizado por el recurrente para oír y recibir notificaciones durante el procedimiento administrativo correspondiente.

El C.F.F establece que las notificaciones de los actos administrativos se harán personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos; por estrados cuando la persona destinataria se tenga por desaparecida, se oponga a la notificación, o desocupe el domicilio fiscal sin previo aviso y se hayan iniciado las facultades de comprobación de la autoridad administrativa (frac V art. 110 C.F.F); por edictos, sólo cuando la persona a notificar haya fallecido, y no se conozca al representante de la sucesión, hubiere desaparecido, se ignore su domicilio o no se encuentre en territorio nacional; por instructivo, cuando sea notificación personal y una vez dejado citatorio, el destinatario no acudiera a la cita y no hubiera nadie mas con quien realizarla, se dejará el instructivo en la puerta del domicilio fiscal.[54]

Para aquellos requerimientos, solicitudes de informes o documentos y **actos administrativos que puedan ser recurridos, deberán notificarse personalmente o por correo con acuse de recibo.**

La notificación personal, puede efectuarse en las oficinas de las autoridades, en el domicilio particular del recurrente, o en el domicilio que éste haya señalado para tal efecto al iniciar una instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o resolución del mismo.

Respecto al domicilio del particular, generalmente se tiene como tal el domicilio fiscal que se otorgó para el registro federal de contribuyentes, y de forma excepcional, el domicilio que se señale para efectos de un trámite administrativo o legal especifico; en el caso del recurso de

[54] Art. 137 del Código Fiscal de la Federación.

revocación en contra de notificaciones, podrá ser señalado el domicilio de la persona que está actuando en nombre del recurrente.

Para efectos fiscales, el C.F.F. señala que toda notificación personal realizada con quien deba entenderse, será legalmente válida, aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de la autoridad fiscal.

En el supuesto, en que la notificación personal se realice en el domicilio señalado para este efecto, y el interesado o su representante legal no se encuentren, el notificador deberá dejar un citatorio, para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, o bien para que acuda a notificarse dentro del plazo de seis días a las oficinas de la autoridad fiscal. Una vez dejado el citatorio, si no espera en la fecha y hora indicada, la notificación será válida con quien se encuentre en el domicilio, si no hay nadie en el domicilio podrá dejar la notificación con un vecino; en cualquier caso, la autoridad deberá levantar un acta de notificación pormenorizada especificando esta situación, sin embargo aun no se ha considerado como criterio de obligatoriedad que también se realice en presencia de dos testigos.

Respecto a la notificación por correo certificado con acuse de recibo, consiste en recabar en una tarjeta especial la firma del destinatario, y en entregar esa tarjeta al remitente como constancia de entrega. Sin embargo en la realidad, el personal de correos mexicanos entrega la correspondencia sin cerciorarse que sea el interesado o su representante legal, ante esta situación, según el maestro Emilio Margáin, nos encontramos ante una violación al procedimiento de notificación, ya que éste procedimiento, se aleja del procedimiento legal, dando como consecuencia que el contribuyente no reciba la correspondencia y la autoridad no pueda comprobar que el destinatario fue efectivamente notificado. Es por ello, que la mayoría de los actos o resoluciones que pueden ser impugnados por el recurso de revocación, son notificados de forma personal.

Cuando el recurrente manifieste que el acto que impugna se le notificó de manera ilegal, dará a conocer la fecha en que fue de su conocimiento y expondrá, al mismo tiempo, los agravios en contra del acto y su notificación.

La autoridad que conozca del recurso de revocación, estudiará si efectivamente se violó el procedimiento de notificación, y de considerar que efectivamente la notificación es ilegal, tomará como fecha de conocimiento, la fecha que indique el recurrente para precisar si el recurso fue interpuesto en tiempo.

3.1.3 TRAMITACIÓN DEL RECURSO

Cuando un particular manifieste bajo protesta de decir verdad, que el acto de autoridad fiscal fue notificado de forma indebida, o bien niega de forma lisa y llana conocer el acto administrativo, procederá el recurso de revocación en los términos que señala el artículo 129 del C.F.F.

En primer término el citado artículo prescribe que solo son recurribles las notificaciones de los actos recurribles conforme al artículo 117 del Código, es decir, en contra de resoluciones definitivas y en contra de actos dentro del procedimiento administrativo de ejecución; es por ello que ante las resoluciones de trámite y su notificación no procede el recurso de revocación.

El artículo prevé dos situaciones, en la primera, el particular conoce el acto administrativo, pero le fue notificado ilegalmente, ante esta situación, presentará el recurso manifestando la fecha en que conoció el acto, en el mismo escrito debe expresar los agravios en contra del acto administrativo y en contra de la notificación.

En el segundo caso, el particular niega conocer el acto administrativo, ya sea por que se le notificó ilegalmente, o por que no se le notificó; en ese tenor, presentará el recurso de revocación manifestando esta situación y solicitando se le de a conocer al acto en cuestión. Uno de los requisitos es que en el escrito de presentación el particular designe domicilio para oír y recibir notificaciones, así como autorizar a las personas para recibirlas, ya que en caso de no hacerlo se le notificará por estrados.

Una vez presentado este escrito, la autoridad le notificará el acto que se impugna así como las actas de su respectiva notificación, si es que existieran, una vez realizado esto, el particular cuenta con 20 días contados a partir del día hábil siguiente de la notificación, para presentar la ampliación del recurso, donde expresará sus agravios en contra del acto administrativo y su respectiva notificación.

Ahora bien, una vez que se han expresado los agravios, en ambos casos, la autoridad, estudiará en primer lugar los agravios en contra de la notificación, ya que de ello depende que entre a estudiar los agravios en contra del acto administrativo.

En el primer caso, si la autoridad determina, del estudio de los agravio y de las constancias, que efectivamente no hubo notificación o que se realizó de forma ilegal, se tomará como sabedor del acto, la fecha que el particular manifestó en la presentación de su recurso, es decir, cuando el particular manifestó que conoció el acto, y en consecuencia estudiará los agravios en contra del acto administrativo.

En el segundo caso, si del estudio de los agravios y de las constancias, se verifica que efectivamente no hubo notificación o bien que ésta resulta ilegal, se tendrá como sabedor al particular desde la fecha en que se le dio a conocer el acto a consecuencia de la interposición del recurso, y por tanto, entrará al estudio de los agravios en contra del acto principal.

En ambos casos, si la autoridad determina, como resultado del estudio de los agravios y de las constancias, que si hubo notificación y que fue realizada conforme a derecho, esta situación traerá como consecuencia que el recurso haya sido interpuesto de forma extemporánea, y por tanto la autoridad lo sobreseerá por improcedente.

Este recurso es aplicable contra actos regulados por otras leyes fiscales, es decir, se aplicará el recurso que estipule la ley específica, y de acuerdo al procedimiento antes comentado.[55]

El recurrente presentará el recurso de revocación por escrito, con los requisitos generales señalados en el artículo 18 y 123 del C.F.F., tales como el nombre, denominación, o razón social del contribuyente, el domicilio fiscal, el Registro Federal de Contribuyentes, la autoridad a la que

[55] Art. 129 del Código Fiscal de la Federación.

se dirige, domicilio para oír y recibir notificaciones así como las personas autorizadas para tal efecto. En caso de omisión se le requerirá para que lo subsane en un plazo de 10 días, en caso de no subsanar la omisión en el plazo establecido, se tendrá por no presentado el recurso. [56]

De igual forma deberá anexar la documentación respectiva, como los documentos que acrediten la personalidad del recurrente, el documento en que conste el acto impugnado, excepto en el caso donde el particular niega conocer el acto en cuestión, pues el recurso es el medio por el cual, pedirá se le de a conocer; las pruebas documentales y el dictamen pericial si es que constituye una prueba idónea para el caso en concreto. Cuando no adjunte alguno de estos documentos, la autoridad requerirá al recurrente para su presentación, tendrá un plazo de 5 días para presentarlos, si no lo hace, tratándose de pruebas se tendrán por no ofrecidas, en los demás casos se tendrá por no presentado el recurso.[57]

Como podemos observar, en el recurso de revocación en contra de notificaciones, es primordial contar con la oportunidad necesaria para probar la ilegalidad de la notificación o en su caso manifestar la falta total de ésta, ya que de ello depende que la autoridad estudie los agravios contra el acto principal, así mismo, es en el recurso donde se vierten los agravios en contra del acto de autoridad que se impugna, pues mas adelante, en una instancia judicial no podrá alegarse mas allá de los agravios vertidos en el recurso, y solo podrán presentarse pruebas supervenientes; de ahí la importancia de una debida oportunidad para hacer valer su derecho, desde el momento de la presentación del recurso de revocación.

3.2 REFORMA DEL PARRAFO SEGUNDO FRAC. II DEL ARTICULO 129 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEL 2006

3.2.1 PROCESO LEGISLATIVO

En el año 2006, se realizaron una serie de reformas al Código Fiscal de la Federación, así como a varias disposiciones fiscales, que realizaron cambios en la materia tributaria; en el presente trabajo, analizaremos en concreto la reforma realizada en materia de defensa en el C.F.F., pues el artículo 129 fracción II segundo párrafo del citado código, sufrió un cambio drástico en detrimento de la defensa de los contribuyentes, la seguridad jurídica, la efectividad de los medios de defensa, y el acceso a los medios de defensa, veremos también, que el sustento para esta reforma no cumple con los requisitos de una debida motivación legislativa, ni análisis por parte de las cámaras. Demos inicio con la comparación específica del artículo que nos ocupa, antes y después de la reforma.

En la reforma uno de los puntos estipulados, fue la reducción de cuarenta y cinco a veinte días, del plazo para ampliar el recurso de revocación cuando el contribuyente alegue el desconocimiento del acto administrativo.

El segundo párrafo del artículo 129 fracción II del C.F.F, antes de la reforma, señalaba:

"Artículo 129. .....

[56] Art. 18 del Código Fiscal de la Federación.
[57] Art. 123 del Código Fiscal de la Federación.

II. .....

El particular tendrá un plazo de **cuarenta y cinco días** a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación."

Y actualmente, prescribe:

"Artículo 129. .....

II. .....

El particular tendrá un plazo de veinte días a partir del día hábil siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación"

Como podemos observar, al legislador, le pareció oportuno reducir el plazo del contribuyente para que ampliara el recurso de revocación; en vez de respetar los 45 días para formular los agravios necesarios para defender sus intereses, reduce el término en mas del 50%, reduciendo en esta misma proporción la capacidad de argumentar y fundamentar los agravios en contra del acto administrativo y su respectiva notificación.

En primera instancia nos corresponde analizar el proceso legislativo de esta reforma y la exposición de motivos, por los cuales se aprobó, para estar en condiciones de tener nuestras propias conclusiones y así formular una opinión independiente.

El artículo 129 fracción II del C.F.F., fue reformado mediante Decreto publicado el 28 de junio del 2006 en el Diario Oficial de la Federación. Decreto por el que se reformó, adicionó, derogó y se establecieron diversas disposiciones al Código Fiscal de la Federación, a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En cuanto al Código Fiscal de la Federación, se reformaron más de 70 artículos dentro de los cuales se encontraba la fracción II en su segundo párrafo y la fracción IV también en su segundo párrafo del artículo 129, los cambios sustanciales en este artículo fue que a partir de esta reforma, el particular solo cuenta con 20 días a partir del día hábil siguiente de la notificación en que se le da a conocer el acto administrativo, para ampliar el recurso, impugnando el acto y su notificación, así mismo, dispone que si se resuelve que la notificación es legal, el recurso se sobreseerá alegando la extemporaneidad del recurso.[58]

Nos hemos dado a la tarea de buscar el fundamento de esta reforma y así encontrar las razones de la reducción en el plazo para la ampliación del recurso de revocación en contra de las notificaciones, para ello, presentamos a continuación, el proceso legislativo que le dio origen a la reforma.

Es importante señalar que la formación de leyes y decretos puede iniciarse indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, ya sea Cámara de Diputados o bien Cámara de

[58] Art. 129 fracc II segundo párrafo y IV segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Senadores, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Al tratarse de un aspecto relativo a la materia fiscal, la cámara de origen es la Cámara de Diputados, en primer término, analizaremos como fue que se aprobó el Decreto, con fecha 28 de junio del 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, en categoría de Decreto, la discusión de la Cámara de Diputados llevada a cabo el 18 de abril del 2006, y que versa sobre el dictamen de la Comisión de Hacienda, que reforma, adiciona, y deroga varias disposiciones del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Para iniciar, el diputado Gustavo Enrique Madero Muñoz, quien tiene la palabra, entrega copias de la propuesta que ya ha tenido modificaciones, al resto de los legisladores; y expone que la necesidad de que la administración tributaria sea eficaz en la recaudación, exige simplificar los procedimientos y garantizar el cumplimiento de las leyes; fundamenta su declaración, haciendo mención que en los últimos años, las tasas que gravan la renta de las personas morales y físicas, ha ido a la baja, pues México registra la tercera más baja tasa en América, en ese momento la tasa era del 29%, sin embargo, considera que un impuesto bajo no es una carga menor al contribuyente si las leyes y actitud de la autoridad fiscal no se adapta a los nuevos tiempos.

Bajo estos argumentos, y para lograr dichos objetivos, se consideró necesario adecuar diversos ordenamientos fiscales, para precisar categorías y conceptos, que otorguen seguridad jurídica al contribuyente y que permitan que la función recaudatoria se realice aplicando criterios que no den lugar a confusiones ni alienten la evasión y elusión fiscal.

A continuación se enlistaron los artículos por reformar, adicionar y/o derogar, haciendo una breve síntesis de la propuesta, en el caso del Código Fiscal de la Federación, al referirse a la fracción II segundo párrafo del artículo 129 del mismo, comenta, que en materia de medios de defensa, se contempla que las violaciones cometidas antes del remate, sólo se podrán impugnar hasta la publicación de la convocatoria y dentro de los 10 días siguientes y se reduce de cuarenta y cinco a veinte días el plazo para ampliar el recurso cuando el contribuyente desconozca el acto administrativo. Y se reducirá de 4 a 3 meses el plazo para cumplimentar la resolución favorable al contribuyente, emitida en el recurso de revocación

Para finalizar, se argumenta que las modificaciones al Código Fiscal de la Federación, así como a las otras leyes contenidas en el Decreto, constituirán un adecuado apoyo en los ordenamientos jurídicos, para la modernización de la administración tributaria de nuestro país.

Así el diputado, agradece a los integrantes de la Comisión de Hacienda, y a la mesa directiva, por llegar al acuerdo en consenso.

En ese momento, el presidente de la Cámara, el Diputado Francisco, Arroyo Vieyra, a través del Secretario Marcos Morales Torres, consulta a la Asamblea si son de aceptarse las modificaciones presentadas, y de ser así se procede a la votación de ésta, primero los votos a favor y luego los votos en contra; dando como resultado una mayoría afirmativa.

Una vez aprobadas las modificaciones, y al no haberse presentado inscripción de oradores, se tiene por integrado el Dictamen, y se considera que el asunto ha sido suficientemente discutido, de modo que el presidente pregunta a la asamblea si se reservará algún artículo, y no habiendo artículo que se reserve, se pide al secretario, ordenar la apertura el sistema electrónico para la votación del proyecto junto con sus modificaciones.

Una vez cerrado el sistema electrónico de votación, se concluyó con 354 votos a favor, 10 en contra y 6 abstenciones. El Presidente de la Cámara de Diputados, aprobó en lo general y en lo particular por 354 votos el proyecto que reforma, adiciona, y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la ley al Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Finalmente el proyecto, pasa al Senado para los efectos constitucionales; la minuta ya aprobada, la envía la Cámara de Diputados a la Cámara de Senadores para su revisión; este proceso legislativo fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio del 2006. [59]

La minuta tiene categoría de Decreto, proviene de la Cámara de Diputados, y va dirigida a la Cámara de Senadores; se remite para su revisión y votación, la minuta proyecto de decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, y otras leyes antes mencionadas, que fue aprobado el 18 de abril del 2006, por la Cámara de Diputados.

Como vimos anteriormente, se trata del decreto por el cual se reforma la fracción II en su segundo párrafo y la fracción V en su segundo párrafo del artículo 129 el del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, analizaremos la respuesta de la Cámara de Senadores, que en este caso es la cámara revisora; el 27 de abril de 2006, la Cámara de Senadores, en asamblea, el senador David Jiménez González del PRI, tomó la palabra y refirió que después de la revisión de la minuta por parte de las comisiones, con el objeto de expresar sus observaciones e integrar el dictamen correspondiente, con fundamento en los artículos 72 constitucional, 86 y 94 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 87 y 88 del Reglamento para el Gobierno Interno del Congreso, se emitían las consideraciones pertinentes.

En primer término hace una reseña de los artículos que se reforman en el Código Fiscal de la Federación, y en específico, en relación al tema que nos ocupa, hace la observación que se establecen adecuaciones a las normas que rigen el cumplimiento de las autoridades en las resoluciones del recurso de revocación y que se reduce el término de cuarenta y cinco a veinte días el plazo para ampliar el recurso, cuando el contribuyente alegue el desconocimiento del acto administrativo.

[59] Madero Muñoz Gustavo Enrique. Diario Oficial de la Federación del 28 de junio del 2006. Decreto. Discusión del 18 de abril de 2006. www.diputados.gob.mx

Al finalizar la reseña de todos los artículos por reformar tanto en el Código Fiscal de la Federación, como en las demás leyes fiscales a que se refiere el decreto, la Cámara de Senadores procede a exponer sus consideraciones.

En ellas se limitó a decir que la Comisión coincidía con el contenido de la minuta, y que estimaban que debía aprobarse en los términos en que se planteaba, toda vez que consideraban, que la reforma otorgaría mayor certeza y seguridad jurídica al ordenamiento tributario, permitiendo a los contribuyentes un mejor cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Más adelante, hace el señalamiento que las reformas propuestas, tienen como objeto primordial la posibilidad de que la Secretaría de Administración Tributaria, haga efectiva la implementación de la plataforma tecnológica, la cual reduciría costos en la recaudación y ayudaría en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Así mismo centró su atención, en que las medidas establecidas, tienen una tendencia a reducir de manera efectiva la evasión y elusión fiscal.

Finalmente justificó su votación, haciendo énfasis en que las reformas propuestas, contenían elementos para permitir la modernización del sistema tributario en nuestro país, y establecerían herramientas que facilitarían a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dentro de un marco de pleno respeto a sus derechos.

Ante estas consideraciones, la Cámara de Senadores aprobó la minuta. Como podemos observar, la cámara revisora hace un resumen de los puntos centrales de la propuesta reforma y, menciona la reducción del plazo para ampliación del recurso en términos del artículo 129 fracción II segundo párrafo del C.F.F, sin embargo dentro de sus consideraciones no vierte comentario alguno, pasa totalmente por alto la reducción de un plazo en la oportunidad de defensa del contribuyente.

Esto es así, pues la Cámara revisora, al verter sus consideraciones, apuntó que el objeto de le reforma presentada, estaba encaminada a la modernización del sistema tributario, para evitar la evasión y elusión fiscal, y por tanto debía aprobarse sin mayores modificaciones, pues consideró que se otorgaría mayor certeza y seguridad jurídica.

Sin embargo, no justifica de manera alguna, como es que la reducción drástica de la oportunidad para hacer valer el derecho de los contribuyentes, contribuirá en otorgar mayor certeza y seguridad jurídica, pues es evidente que esta restricción va en contra del derecho de petición, y por tanto de seguridad jurídica de los gobernados.

Más adelante la Cámara revisora consideró que el objeto primordial de la reforma es la implementación de la plataforma tecnológica, y la reducción de costos para el Servicio de Administración Tributaria, de lo cual se desprende que en ningún momento, deparó en las consecuencias jurídicas de la reducción del plazo para la ampliación del recurso de revocación en términos del artículo 129 fracción II del C.F.F., el cual al no tener justificación ni motivación

suficiente, se vuelve totalmente inconstitucional, al dejar a los contribuyentes en estado de indefensión ante ésta reforma.

3.2.2 ANÁLISIS DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Como podemos observar, en los motivos que argumenta el legislador, de ninguna manera justifica la reducción del plazo para la ampliación en el recurso de revocación en términos del artículo 129 fracción II, esto es así, pues al inicio de su discurso, se refiere a las modificaciones propuestas, y en lo relativo a los medios de defensa, solo realiza el señalamiento de los cambios en los artículos relativos. Señala que:

> En materia de medios de defensa, se contempla que las violaciones cometidas antes del remate, sólo se podrán impugnar hasta la publicación de la convocatoria y dentro de los 10 días siguientes y se reduce de 45 a 20 días el plazo para ampliar el recurso cuando el contribuyente desconozca el acto administrativo[60]

En este párrafo, el legislador hace referencia a dos cambios transcendentes en cuanto a medios de defensa se refiere, el primer término, el embargo solo podrá ser impugnado hasta la publicación de la convocatoria de remate, y como segundo término, se reducirá el plazo de 45 a 20 días, para ampliar el recurso de revocación cuando el **contribuyente desconozca el acto administrativo**; de antemano, podemos observar la inconstitucionalidad de esta reforma, toda vez que como el mismo legislador señala, el contribuyente no tiene conocimiento previo del acto administrativo, lo desconoce totalmente, y por ello es preciso que cuente con la oportunidad debida para verter los argumentos que a su derecho convenga; en ese tenor, no hay razón lógica ni jurídica por la cual reducir el término para ampliar el recurso y exponer sus agravios en contra del acto administrativo y su respectiva notificación.

Aunado a lo anterior, el legislador no expone los motivos, razones ni argumentos por los cual se ha tomado esta decisión, no vierte ningún argumento para justificar esta reforma y mucho menos la legalidad de la misma, esto es así, pues en su exposición de motivos se centra en decir que la reforma otorga a los contribuyentes seguridad jurídica al concretizar algunos conceptos jurídicos para su mejor aplicación, y se habla solo de la modernización del sistema tributario, dejando de lado las modificaciones en materia de defensa, como si no tuvieran trascendencia ni afectaran los derechos de los gobernados, por lo tanto la reforma que se analiza, resulta totalmente inconstitucional.

Se trata de una verdadera arbitrariedad en contra de la defensa de los contribuyentes, pues resulta que para evitar la elusión y evasión, la opción que proponen los legisladores es amarrar las manos al contribuyente y reducir dramáticamente sus oportunidades de defensa, en consecuencia esta generando un medio de defensa poco eficaz.

---

[60] Madero Muñoz Gustavo Enrique. Diario Oficial de la Federación del 28 de junio del 2006. Decreto. Discusión del 18 de abril de 2006. www.diputados.gob.mx

La condicionante de la publicación de la convocatoria para poder impugnar las ilegalidades que resulten del embargo, también es un atropello a las garantías constituciones de los gobernados, sobre todo, porque el embargo es una afectación directa a las propiedades, y posesiones del contribuyente, de modo que es inconcuso, que no pueda defenderse hasta la publicación de la convocatoria de remate y deba soportar la violación a sus derechos hasta entonces; sin embargo, se tendría que agotar un estudio completo al respecto, por ello no adentraremos en el asunto.

El tema que nos ocupa, es la reducción del plazo de 45 a 20 días, para la ampliación del recurso en términos del artículo 129 fracción II del C.F.F, toda vez que este tipo de recursos esta protegiendo a los contribuyentes de una de las violaciones mas trascendentales en el proceso legal, pues la notificación es la base para la garantía de defensa de todo ciudadano, sin ella el contribuyente queda en total estado de indefensión al no conocer el acto que se le imputa, así como la fundamentación y motivación de éste; sobre todo, por que generalmente, el particular se entera de la existencia del acto, cuando se ha intentado la ejecución de un crédito.

Ahora bien, el artículo en mención, prevé que la autoridad fiscal debe dar a conocer el acto administrativo, así como las constancias de notificación respectiva, y una vez que se le da a conocer el acto, hasta ese momento, el contribuyente está en la posibilidad de argumentar los agravios en contra del acto y de su notificación; por lo tanto, si el legislador, protege el derecho de defensa del gobernado, y el plazo para realizar su defensa de forma normal es de 45 días, no hay razón alguna para reducir el plazo en el caso que se comenta, pues es hasta el momento en que la autoridad fiscal le da a conocer el acto y su notificación, que se encuentra en la posibilidad de argumentar lo que a su derecho convenga.

De lo antes expuesto, podemos observar que una modificación de tal trascendencia, que afecta la Garantía de Seguridad Jurídica, y el Derecho de Petición de los gobernados, debía tener los argumentos y motivos suficientes, que justificaran la reducción del plazo en un medio de defensa, toda vez que en todo proceso de creación o modificación de leyes, es menester que el legislador vierta los motivos por los cuales ha considerado la reforma que propone. Es decir, el dictamen que contiene una propuesta de reforma, debe contener una parte expositiva de las razones en que se funde y concluir con proposiciones claras y sencillas que puedan sujetarse a votación.

Así lo prevé el artículo 58 del Reglamento Para El Gobierno Interior Del Congreso General De Los Estados Unidos Mexicanos, que indica el procedimiento para la aprobación de reformar, derogar o modificar ordenamientos jurídicos, y es puntual al exigir que el autor deberá exponer los fundamentos y razones de su proposición o proyecto. [61]

Por tanto, es primordial que el legislador vierta los fundamentos, motivos o razones, por los cuales presenta el proyecto o propuesta de reforma a la fracción II, segundo párrafo del

[61] Art. 58 fracción I del Reglamento para el Gobierno Interno del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

artículo 129 del C.F.F, al tratarse de una modificación que afectará los derechos constitucionales de los contribuyentes.

A pesar de lo anterior, el legislador es totalmente omiso en exponer las razones en las cuales se funde para la reducción del plazo, lo cual resulta totalmente inconstitucional toda vez que es violatorio de la Garantía de Legalidad que deben observar todos los actos de autoridad, y más aun la reforma o modificación de los ordenamientos que rigen nuestro sistema jurídico.

Como pudimos observar en ningún momento el legislador, expone el porqué de su propuesta, no repara en la trascendencia de la modificación especifica en el artículo 129 fracción II, segundo párrafo del Código, y menos aún nos explica como es que dicha modificación creará certeza jurídica en los contribuyentes, ya que no se trata de ninguna categoría ni concepto, pues este fue su argumento al presentar la iniciativa.

Es decir, si considera que las modificaciones al Código Fiscal tienen como propósito otorgar certeza jurídica a los gobernados, debió relacionar dichas modificación con el propósito que se persigue, haciendo la mención sobre como influirían dichas modificaciones para efectivamente crear la certeza jurídica que sostiene.

Así mismo, otro de los argumentos que expuso el legislador, era que, la necesidad de hacer efectivo el objeto recaudatorio de la administración, exigía la simplificación de los procedimientos; sin embargo, no es posible considerar como una sola simplificación, la reducción de un plazo en detrimento de los contribuyentes, pues esta situación, sin duda trasciende a la resolución o acto de la autoridad fiscal, como resultado de ese procedimiento, afectando garantías constitucionales

Otro punto donde el legislador centró la atención, fue la modernización de la administración tributaria, y adecuarlo a los tiempos actuales, de tal forma, que considera que la reforma a la fracción II, segundo párrafo del artículo 129 del C.F.F. no afectaría los derechos y garantías de los contribuyentes, se aprueba como un artículo más para acceder a la tecnología, pero en ningún momento de analiza la naturaleza del recurso de revocación en contra de las notificaciones, no se hace un estudio sobre el plazo para su ampliación, ni mucho menos se refiere a las repercusiones ante el Derecho de Petición que podría tener.

Ahora bien, la autoridad al ser totalmente omisa en la fundamentación y motivación de la reforma, provoca que ésta sea totalmente inconstitucional, viciada de ilegalidad al no apegarse a los requisitos mínimos de todo acto de autoridad como lo son la debida fundamentación y motivación, en detrimento del Estado de Derecho.

Por su parte, la cámara revisora se limita a observar, que el objetivo primordial de la reforma es implementar una plataforma tecnológica para reducir costos de recaudación y alentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; de igual forma, pasa por alto las modificaciones en el Código Fiscal de la Federación, en cuanto al recurso de revocación se refiere, no pide las razones suficientes para poder sustentar la reforma y en ningún momento hace el estudio sobre

la repercusión o trascendencia que puede tener la reducción del plazo en la ampliación del recurso, dejando de lado los derechos y garantías de los contribuyentes.

De lo expuesto, podemos vislumbrar que en la reforma de junio del 2006, solo se hace énfasis en la modernidad del nuevo sistema tributario, creando una plataforma tecnológica, lo cual no es congruente con la trascendencia de la reforma en comento; es evidente que a través de este argumento, se cubren las reformas reales, que violan de forma flagrante las garantías de los contribuyentes, que atan las manos de los gobernados, ante la ineptitud del sistema tributario para obtener una recaudación mas equitativa, mas justa y más aun para aplicar eficientemente esa recaudación.

3.3 LA REFORMA ANTE EL DERECHO DE PETICIÓN Y LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio del 2006, fue una reforma estructural de varios ordenamientos fiscales, las reformas relativas al Código Fiscal de la Federación fueron numerosas, nos hemos enfocado en una en especial, en la fracción II, segundo párrafo del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

Esta reforma, reduce el término para la ampliación del recurso de 45 a 20 días, cuando el contribuyente niega conocer el acto administrativo; es decir, que a partir de que se le da a conocer el acto administrativo así como su respectiva notificación, en vez de contar con 45 días para formular su defensa, actualmente solo cuenta con 20 días para presentar la ampliación del recurso y poder verter los argumentos propios para su defensa, fundando los agravios en contra del acto administrativo y su notificación.

Como es evidente, la reforma en comento, reduce drásticamente la oportunidad de defensa del contribuyente, al limitar en más del 50% el plazo para que pueda formular su defensa y argumentar lo que a su derecho convenga, en contravención a la garantía de seguridad Jurídica y del derecho de petición de los gobernados.

Recordaremos, como se estudió en el primer capitulo, que el Derecho de Petición, en esencia busca el reconocimiento de un derecho, rectificar o modificar un acto administrativo, subsanar la emisión de un procedimiento viciado; de este modo, el particular solicita la aclaración de un acto administrativo que padece de errores o vicios, su finalidad es exigir el reconocimiento de un derecho, cuando la autoridad no ha actuado conforme las formalidades legales necesarias.

En ese tenor, el Derecho de Petición, que se fundamenta en el artículo 8° de nuestra Magna Constitución, y que forma parte de las Garantías Constitucionales de todo gobernado, queda restringido, pues el contribuyente, cuenta con menos tiempo para poder expresar a la autoridad, los vicios del acto o procedimiento que se impugna, en si, reduce la oportunidad para que el contribuyente pueda hacer valer el reconocimiento de su derecho.

Ahora bien, respecto de la Garantía de Seguridad Jurídica, recordemos, que ésta se traduce en la posibilidad de prever las consecuencias de sus actos respecto a terceros o ante el poder público. De esta manera, las autoridades solo pueden hacer lo previsto en las leyes y en ese tenor, cualquier afectación a los derechos del individuo, debe ser debidamente fundada y

motivada por una norma, para estar en la posibilidad de defenderse y ser escuchado; es el fundamento de los principios de legalidad, garantía de audiencia y del debido proceso legal.

El principio de legalidad y debido proceso, son pilares en este contexto, es por ello que al realizar una modificación en el proceso, como es la reducción de un plazo trascendente para verter su defensa o demostrar la ilegalidad de un acto administrativo, esta modificación debería ser motivada de forma pormenorizada, pues se trata de una modificación que afecta garantías constituciones.

Analizando la reforma en cuestión, podemos observar, que el plazo normal para que un contribuyente interponga el Recurso Administrativo, es de 45 días partir de que surta efectos la notificación del acto o resolución administrativo, así mismo, anteriormente el legislador consideró, que cuando el particular desconoce el acto administrativo en su contra, pudiera interponer el recurso de revocación, para el efecto de que se le diera a conocer el acto en cuestión, y su respectiva notificación, y a partir del momento en que se le dan a conocer, tendría la misma oportunidad para emitir su defensa, tendría los mismos 45 días para expresar sus agravios tanto en contra de la notificación como del acto principal, respetando así, el Derecho de Petición y la Garantía de Seguridad Jurídica de los gobernados.

Sin embargo, a pesar del espíritu de la norma para salvaguardar el derecho de los gobernados, en la reforma del 2006, se reduce dramáticamente el plazo de 45 a 20 días, para que amplíe el recurso y vierta los agravios que le causa el acto administrativo, así como su notificación, la oportunidad de emitir su opinión y argumentos se reduce en mas de un 50%, además, esta reforma se trata como un asunto de mero trámite, sin motivar ni exponer razones suficientes por las cuales el legislador propuso y aprobó esta reforma.

Es decir, de entrada, la reducción del plazo en comento es contrario al espíritu de la norma, al derecho de petición y de la garantía de seguridad jurídica, al limitar la oportunidad para exponer sus argumentos en contra del acto administrativo y su notificación, pues no existe ninguna razón lógica ni jurídica, por la cual reducir el plazo para verter sus defensa, toda vez que es hasta el momento de la notificación del acto administrativo, que se encuentra en posibilidades de emitir ante la autoridad fiscal los agravios que éste le cause, más aun cuando el contribuyente desconoce el acto administrativo, pues se le había dejado en total estado de indefensión; por lo cual, resulta totalmente incongruente que el legislador reduzca el plazo para ampliar el recurso.

Ante un caso práctico, el contribuyente que no ha sido notificado del acto administrativo, se entera de la existencia de éste, por tercera persona o bien por la ejecución del acto; ante esta situación, interpone el recurso de revocación en términos del artículo 129 fracción II del C.F.F. y manifiesta desconocer el acto administrativo, por lo cual solicita se le de a conocer el acto o resolución administrativo, así como su respectiva notificación.

En ese tenor, el contribuyente ya es objeto de una violación al procedimiento, a la Garantía de Legalidad y Seguridad Jurídica, pues se le imputa un acto o resolución administrativa que no le ha sido notificada, dejándole en total estado de indefensión, el contribuyente esta en desventaja para hacer valer sus derechos; si de forma normal y apegado al procedimiento se le hubiera notificado en tiempo el acto o resolución, el contribuyente habría contado con 45 días para impugnar el acto administrativo a través del recurso, manifestando sus agravios y haciendo valer los argumentos que a su derecho convinieran, pero en este caso, el contribuyente no ha tenido esta oportunidad.

Ahora bien, la autoridad administrativa, al admitir el recurso de revocación en términos del artículo 129 fracción II del C.F.F. ordenará que se le dé a conocer el acto administrativo así como las constancias de su respectiva notificación si es que existieran; el contribuyente será notificado y a partir de que ésta surta sus efectos, el contribuyente contará con 20 días para ampliar el recurso y verter sus agravios en contra del acto impugnado así como su respectiva notificación.

Resulta totalmente incongruente, que el contribuyente que no ha tenido la oportunidad de defenderse porque la autoridad administrativa violó el procedimiento, al no notificarle de forma apegada a derecho, ahora debe exponer agravios en contra del acto administrativo mas la notificación, en un plazo reducido para realizar su defensa.

El resultado de la reforma, es que el contribuyente que se encuentra en este supuesto, debe soportar una doble violación a sus derechos, pues al no ser notificado en primera instancia, se lesionó el Derecho de Defensa y la Garantía de Seguridad Jurídica, y ahora una vez que se le da a conocer el acto administrativo, mas la respectiva notificación, debe argumentar y demostrar la ilegalidad de dicha notificación en un tiempo reducido; recordemos, que en primer término se estudiarán los agravios en contra de la notificación, y en caso de ser declarada nula la notificación, se entrará al estudio del acto impugnado, en caso de considerar que la notificación fue apegada a derecho, se desechará el recurso por improcedente.

Como podemos observar, el plazo para ampliar el recurso es trascendente pues el contribuyente debe darse a la tarea, de impugnar el acto o resolución administrativa, más su respectiva notificación, argumentando lo necesario para sustentar los agravios que le causen, ante este supuesto, es evidente que necesita tiempo para formular sus agravios y en su caso, recabar las pruebas idóneas y suficientes para sustentar sus argumentos.

En realidad, lo lógico sería que contara con un plazo mayor a los 45 días que tiene un contribuyente al que se le ha notificado debidamente, o en su caso, por lo menos, respetar los 45 días para poder formular sus argumentos a partir del día siguiente en que se le notifica el acto administrativo, pero en lugar de ello, el legislador reduce en más del 50%, el plazo para poder ampliar el recurso e impugnar el acto administrativo y su notificación.

De lo antes expuesto, podemos concluir que la reducción del plazo para ampliar el recurso de revocación, en términos del artículo 129 fracción II del C.F.F. es contraria a los más altos principios constitucionales y que viola el Derecho de Petición, así como la Garantía de Seguridad Jurídica de los gobernados.

Una vez analizada la arbitrariedad de la reforma del 2006 al artículo 129 del Código, podríamos voltear y ver las razones por las cuales se aprobó esta modificación, es decir, si es que en el proceso de reforma se argumentaron las razones y motivos suficientes que avalaran una reducción como ésta, que como vimos anteriormente, es contraria al espíritu de todo medio de defensa, al limitar la oportunidad del contribuyente de verter los argumentos que a su derecho convenga.

Por ello en el apartado anterior, se ha analizado el proceso legislativo, tanto en la cámara de origen, como en la cámara revisora, se han analizado la exposición de motivos que acompañaron a la reforma de junio del 2006; sin embargo, en ella solo podemos observar la violación de los legisladores al principio de legalidad, al aprobar una reforma sin exponer los motivos ni razones por las cuales se llevó acabo.

En primer término, la Cámara de Diputados, que es la Cámara de origen, al presentar la minuta con la propuesta de reforma no argumenta ni fundamenta el motivo de la reducción al término en materia de defensa, en el Código Fiscal de la Federación, y posteriormente, la cámara revisora, no hace comentario alguno al respecto, la reforma al segundo párrafo de la fracción II del artículo 129 del Código, se aprueba como un artículo más, sin considerar la repercusión que tendría, ni la afectación a los derechos constitucionales de los contribuyentes; finalmente se aprueba, en su conjunto la reforma bajo el sustento de un cambio en la organización del Servicio de la Administración Tributaria, un cambio en su plataforma tecnológica, sin reparar en ningún momento, sobre las Garantía de Seguridad Jurídica y el Derecho de petición que se ve afectado ante esta modificación

Nos encontramos que el legislador en ningún momento motivó ni expuso las razones por las cuales debía reducirse un plazo en el medio de defensa que se comenta, pues se limitó a señalar que era necesario una simplificación en los procedimientos, y garantizar el cumplimiento de las leyes, y que para ese objetivo, se adecuaban los diversos ordenamientos, para precisar, categorías y conceptos, para crear certeza jurídica en los gobernados, evitando así confusiones, o interpretaciones que alentaran la evasión y elusión fiscal [62]

El legislador, consideró que las modificaciones serian encaminadas a evitar la evasión y elusión fiscal, y que para ello era necesario la concreción en los conceptos, pero de ninguna manera señala la reforma al procedimiento del recurso de revocación en contra de las notificaciones, y mucho menos lo justifica, pues si su objetivo es simplificar los procesos, bastaría con respetar los 3 meses que tiene la autoridad para resolver los asuntos, y que generalmente no se cumplen, podrían modificar normas para evitar el exceso de requisitos que exige la autoridad fiscal, que hacen casi imposible determinados trámites; pero la reducción de un plazo en un medio de defensa, no puede tratarse como una simplificación del procedimiento, pues trasciende y afecta garantías constitucionales, afectando el Derecho de Petición y la Garantía de Seguridad Jurídica de los gobernados.

Es decir, cualquier modificación en nuestro ordenamiento jurídico, debe tener un sustento legal, más aun tratándose de una reforma que afecta un medio de defensa, en detrimento del derecho de los contribuyentes; en ese tenor, la reforma del 2006 debía estar debidamente motivada, exponiendo razones suficientes por las cuales se consideraba necesario la reducción al plazo de la ampliación dél recurso, argumentar las causas que llevaron al legislador a tomar esta determinación, para que ésta fuera apegada a derecho, respetando los principios constitucionales y en congruencia con todo el sistema jurídico que contiene a dicha norma.

Al no realizarse de esta manera, la reforma en cuestión, resulta totalmente inconstitucional al violar la Garantía de Legalidad y de Seguridad Jurídica de los gobernados, pues nos encontramos ante una reforma sin razón ni motivos, que desde su aprobación ha sido violatoria de los principios constitucionales, y que afectan indudablemente el Derecho de Petición de los contribuyentes.

---

[62] Madero Muñoz, Gustavo Enrique. Diario Oficial de la Federación del 28 de junio del 2006.Decreto. Discusión del 18 de abril de 2006. www.diputados.gob.mx

4 CAPITULO IV:

4.1 ANÁLISIS DE LA REFORMA ANTE UN ESTADO DE DERECHO

4.2 PROPUESTA

4.2.1 REFORMA AL ARTÍCULO 129 FRACC. II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.3 CONCLUSIONES

4. CAPITULO IV
4.1 ANÁLISIS DE LA REFORMA ANTE UN ESTADO DE DERECHO

El maestro Jürgen Habermas, al hablar de democracia, se remite al concepto de Rousseau que lo expresó señalando que: la vida política común debe ser organizada de tal manera que los destinatarios del derecho en vigor puedan considerarse ellos mismos como sus autores. Y comenta que sobre esa noción se funda el Estado constitucional moderno. *Ese Estado se define a sus propios ojos como una asociación voluntaria de ciudadanos libres e iguales que quieren regular su vida en común de manera legítima y que recurren para hacerlo al derecho positivo.*[63]

Es preciso que las leyes de nuestro sistema jurídico, estén encaminadas a llevar acabo la democracia que nos lleve a un verdadero Estado de Derecho, teniendo a los ciudadanos como fin último de su creación, respetando la dignidad y los derechos humanos de éstos.

Ahora, analizaremos la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio del 2006, ante el Estado de Derecho, debemos remontarnos al capítulo primero, donde se habló más extensamente sobre este concepto y sus características específicas, sin embargo, mencionaremos que el Estado de Derecho, es aquel, donde sus diferentes órganos de gobierno, y los individuos que lo integran se encuentran sometidos a las normas jurídicas vigentes. El objetivo del Estado de Derecho, es la realización plena de los derechos humanos, y este objetivo lo vemos materializado en el capítulo dogmático de la Constitución.

En ese tenor, las garantías Constitucionales, como es la garantía del Derecho de Petición, así como la Garantía de Seguridad Jurídica, y su aplicabilidad fáctica, son el reflejo del estado de derecho que se vive en nuestro país, es por ello, que cualquier afectación a las garantías o derechos que prevé nuestra magna constitución, afecta y en este caso, limita la realización del estado de derecho.

El estado de derecho, siempre trata de eliminar el autoritarismo, y velar por la restauración de la dignidad y la libertad humana; lo que busca es realizar la democracia como un sistema de vida; sin embargo, en México que se proclama como un estado democrático, donde existe el estado de derecho, se permiten emitir reformas como ésta, que lejos de estar apegadas a la legalidad, no tienen motivación ni razón alguna, y que afectan indudablemente el derecho de petición de los gobernados, y que mas adelante afectará el derecho de defensa de los mismos.

Al hablar de la democracia como forma de vida, estamos hablando de un panorama, donde las instituciones, las leyes, y el gobierno del estado, se encargan de salvaguardar los derechos de los gobernados, procurando ampliar la dignidad y seguridad en todo proceso legal, así mismo, los gobernados respetan el derecho como principio de convivencia, y harán valer la legalidad en todos los procesos, velando porque las instituciones también cumplan su cometido.

[63] Habermas Jürgen. Encuentro con Habermas. Jacques Poulain. Publicado en LE MONDE DES LIVRES. Traducción Ramón Alcoberro. 10.01.97. www.alcoberro.info

Es por ello, que los medios de defensa a favor del contribuyente, en contra de los abusos de la autoridad fiscal, son esenciales para garantizar la democratización de nuestro sistema tributario y en consecuencia, garantizar el Estado de Derecho.

En consecuencia, toda reforma en las leyes relativas a los medios de defensa, que afectan los derechos y garantías constitucionales de los gobernados, deben ser reconsiderados antes de su aprobación, valorando su aplicabilidad y los efectos que éstos tendrán en contra de los contribuyentes.

En un Estado de Derecho, la legalidad de los procesos, es fundamental para garantizar que es el Derecho, la base y fundamento de toda acción de la autoridad, sustentando así, la Seguridad Jurídica de los ciudadanos.

Sin la legalidad en los procesos, sin reglas justas, congruentes y estables, el ciudadano se encuentra en un estado de indefensión e incertidumbre ante la actuación de la autoridad fiscal, pues no sabe las razones por las cuales sin más explicación, se reducen sus oportunidades de defensa o en su caso el reconocimiento de sus derechos. Al respecto citaremos al maestro Narciso Sánchez que nos ilustra:

> *"En todo estado de derecho existe un sistema normativo que rige su organización y funcionamiento, la relación entre gobernantes y gobernados, sus obligaciones y derechos de ambos y el limite de la actividad gubernamental, al cual debemos ceñirnos para no quebrantar el principio de legalidad de las actuaciones o funciones, y además, para que los particulares coadyuven con el estado para preservar la armonía social, la paz, la tranquilidad, la seguridad colectiva, el bienestar y el orden público."* [64]

Es por ello, que es menester que en todo estado de derecho, exista certeza sobre los limites de actuación de la autoridad, así como de las libertades de los gobernados, es necesario que el Principio de Legalidad se encuentre presente en cada acto de autoridad para que los gobernados tengan la disposición de confiar en las instituciones y saber que sus derechos serán respetados, más aun que es el Derecho el fundamento y fin último de cada actuación de la autoridad.

En consecuencia, los medios de defensa se han convertido en el instrumento idóneo para salvaguardar la constitucionalidad y la legalidad de las actuaciones de la autoridad, tanto fiscal como administrativa en los tres niveles de gobierno federal, estatal y municipal. Por lo tanto, cualquier limitación o reducción en los medios de defensa del contribuyente, en contra del particular, son un aliciente a la violación de los procedimientos, una provocación a los abusos de la autoridad y en ese sentido, una violación a las Garantías Constituciones de Legalidad y Seguridad Jurídica.

Ahora bien, a pesar de que el recurso de revocación no es un juicio propiamente, sino que fundado en el artículo 8° constitucional se trata de un Derecho de Petición, para modificar, reformar o dejar sin efectos un acto de autoridad, constituye la primera oportunidad del contribuyente para hacer valer sus derechos, y evitando el juicio de nulidad, obtener el reconocimiento de su derecho, por ello es trascendente que los contribuyentes puedan contar con un procedimiento apegado a derecho, en congruencia con este fin, ya que por su naturaleza, los

[64] Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Purrúa. 5°edicion pag. 569-584

recursos administrativos son medios de control de la legalidad de las funciones de la autoridad administrativa.

El recurso administrativo es el medio idóneo para que la administración pública reconsidere, corrija o modifique sus actuaciones si se encuentran viciadas o no se ajustan a las formalidades legales que deben revestir; sin embargo en la práctica, al parecer, a la autoridad no le gusta reconocer sus errores y deficiencias, es mas sencillo acallar la voz de los contribuyentes, reducir la oportunidad para expresar sus agravios, poner condicionantes o requisitos en exceso para lograr que el contribuyente no se inconforme, en fin, es mas sencillo pasar por alto los derechos y garantías de los gobernados. Al respecto, señala el maestro Narciso Sánchez:

> *"Los recursos administrativos en México, en la mayoría de los casos y en los tres niveles de gobierno, se han creado como medios de defensa a favor de los gobernados teniendo como razón de ser, la necesidad social, para que la Administración Pública, dentro de su esfera de competencia, reconsidere sus actos, procedimientos o resoluciones viciados o ilegales y que afectan la esfera jurídica de los gobernados"* [65]

Al hablar de una necesidad social para que la Administración Pública reconsidere sus actos, nos habla de la frecuencia de los casos en que la autoridad fiscal o administrativa recae en los vicios de arbitrariedad, desvío de facultades, injusticia, ignorancia, negligencia, desproporción, lesionando la esfera jurídica de los gobernados, haciendo necesaria la creación de un medio legal para proteger a los contribuyentes ante estas irregularidades; por ello los recursos Administrativos son de vital importancia en el proceso de legalidad de nuestro país y con ello, garantizar el Estado de Derecho.

En el mismo sentido del pensamiento del maestro Narciso Sánchez, los recursos administrativos son instrumentos educadores de la Administración Pública, para garantizar que los actos administrativos no sean contrarios al sistema jurídico imperante, de ahí que los recursos tengan un sentido protector de los derechos e intereses legítimos de los administrados para otorgar certeza y seguridad jurídica a los mismos.

En ese tenor, toda limitación en contra del gobernado para defender legítimamente sus derechos, es contrario a las Garantías Constitucionales de Legalidad y Seguridad Jurídica, en el caso específico, la reducción del plazo para la ampliación del recurso de revocación en término del artículo 129 frac. II del Código Fiscal de la Federación, es contrario al espíritu y naturaleza misma del recurso, el objeto por el cual fue creado; va en contra del Derecho de Petición, afectando la Garantía de Seguridad Jurídica y finalmente el Estado de Derecho.

Ahora bien, si una ley es modificada por el capricho de los gobernantes, por la ineptitud para aplicar el sistema fiscal, atropellando los derechos y garantías de los administrados, esta ley no puede ser útil para el avance de la sociedad, no puede ser aceptada, por contrariar los principios de legalidad, de seguridad jurídica, del derecho de petición de los gobernados, y finalmente por contrariar el sistema jurídico de nuestro país al resultar anticonstitucional.

Es preciso que las normas de nuestro sistema jurídico, dentro de la legalidad, constituyan leyes procesales acordes a los principios de justicia, de acuerdo con el espíritu del proceso que constituyen, que toda norma procesal constituya un verdadero puente para garantizar la Seguridad Jurídica de los gobernados, para velar por sus derechos y materializar el Estado de Derecho.

---

[65] Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Purrúa. 5°edicion pag. 569-584

> *"Un derecho meramente formal, desvinculado de la justicia y sustentado en un artificial reconocimiento de la libertad e igualdad humanas, fácilmente será instrumento de quienes tienen el poder y la riqueza y que, ante movimientos populares originados en situaciones de injusticia, exigirán el control de la situación, aunque tenga que reprimirse a quienes protesten."*[66]

Esta cita, anónima declarada en un congreso de la Barra Mexicana de Abogados, nos recuerda que todo sistema de gobierno que no sea congruente con la justicia la igualdad y la seguridad de los gobernados, como los mas altos principios de su constitución, se verán viciados por la corrupción y abuso de poder, dando paso al autoritarismo; es por ello que la legalidad de los procesos y su fundamentación en leyes justas son esenciales para que el Estado de Derecho sea una realidad palpable, y no solo una demagogia de discursos políticos, pues lo cierto es que en el caso de las reformas fiscales, es evidente la tendencia que se tiene a que los actos e incluso interpretaciones de la autoridad fiscal sean de forma recaudatoria,[67] donde lo primordial, es obtener la mayor recaudación en el menor tiempo posible, y con la mayor rapidez, sin importar los efectos legales, consecuencias sociales, económicas y políticas que se pueden generar en perjuicio de la población así como la estabilidad y legitimidad de las instituciones.

No debe perderse de vista que en el caso de las reformas del 2006, y las subsecuentes, se han ampliado los plazos de las facultades de la autoridad, en lugar de limitarlos o reducirlos, como ejemplo podemos mencionar al articulo 46 A del Código Fiscal de la Federación, donde se observa que se ha aumentado el plazo de 6 a 12 meses para que la autoridad finalice una visita domiciliaria o una revisión de escritorio, así mismo, se ha ampliado el plazo de la caducidad para los liquidadores de una sociedad, según el articulo 67 del Código Fiscal de la Federación, solo por citar algunos casos.

Lo anterior, evidencia que el estado mexicano ha ampliado las facultades de la autoridad fiscal, y por otro lado a disminuido los derechos de los gobernados, como es el caso de la reducción en el plazo para la ampliación del recurso de revocación, lo cual resulta incongruente con la exposición de motivos, al afirmar que las reformas del 2006, otorgan mayor seguridad jurídica a los gobernados, por el contrario se han reducido drásticamente sus derechos, limitando el plazo para formular el escrito de ampliación de recurso, como consecuencia, nos encontramos ante la existencia de medio de defensa que no resulta eficaz para los gobernados, alejándose del objetivo de lo que actualmente se denomina Estado Constitucional Democrático de Derecho.

En resumen, si nuestro país se proclama como un estado democrático, donde se puede cristalizar un estado de derecho, es menester que los procesos de cada actuación de autoridad, sean debidamente fundados y motivados, que se siga un debido proceso, pero con la conciencia de estar llevando acabo uno de los principios fundamentales para la democracia, y más aun cumpliendo con los mas altos principios de derecho de justicia e igualdad, no como mero trámite o formalismo, pues es ésta la visión de funcionarios y legisladores que desdeñan las reglas procesales, afectando garantías constitucionales.

---

[66] *Estado de Derecho.* Barra Mexicana de Abogados. Colección Foro de la Barra Mexicana de Abogados. Editorial Themis. Pag 15-17, 53-58 y 64-71

[67] Vergara Nava, Silvino. "La utilidad de la filosofía del derecho en el derecho tributario" Editorial Porrúa, 1° edición, México 2009. 490 pags.

4.2 PROPUESTA

4.2.1 REFORMA AL SEGUNDO PARRAFO DE LA FRACC. II DEL ARTÍCULO 129 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De lo expuesto en los capítulos anteriores, hemos llegado a vislumbrar la inconstitucionalidad de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 28 de junio el 2006, es por ello, que hacemos la siguiente propuesta.

De acuerdo a nuestro sistema jurídico, y velando por las Garantías de Legalidad y Seguridad Jurídica así como por el Derecho de Petición, consideramos oportuno modificar el segundo párrafo del artículo 129 fracción II del Código Fiscal de la Federación, que actualmente prescribe:

"Artículo 129. .....

II. .....

El particular tendrá un plazo de veinte días a partir del día hábil siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación"

PARA QUEDAR COMO SIGUE:

"Artículo 129. .....

II. .....

El particular tendrá un plazo de **cuarenta y cinco días** a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación."

Y modificar todos los artículos relativos y/o en relación con el párrafo y fracción en reforma.

Nuestra propuesta para restaurar el plazo de ampliación del recurso, es congruente con el Derecho de Petición, pues vela por la debida oportunidad del contribuyente para argumentar sus agravios en contra del acto de autoridad así como su respectiva notificación, para que una vez verificada la nulidad de la notificación, la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de entrar al estudio del acto que se impugna.

Aunado a lo anterior, al tratarse el recurso de revocación, como un medio para corregir los actos de la Autoridad Administrativa, la modificación que se propone en el plazo para la ampliación del recurso, permitirá que las irregularidades o vicios del acto administrativo sean efectivamente detectadas, y en consecuencia la autoridad pueda corregir y enmendar sus actuaciones, permitiendo así un desarrollo integral en las funciones de la autoridad fiscal o administrativa.

De este modo, al garantizar el respeto de las Garantías Constitucionales de Legalidad y Seguridad Jurídica, de conformidad con el Derecho de Petición, se legitimará el actuar de la autoridad, al mantener intacto la oportunidad de los gobernados para hacer valer sus derechos y en consecuencia se estará salvaguardando el Estado de Derecho en nuestro país.

4.3. CONCLUSIONES

Es evidente, que la lucha entre la clase que detenta el poder y el pueblo que se ve sometido por ésta, no ha terminado aún, y tal vez no termine nunca, lo importante es la conciencia del respeto a la dignidad de las personas, y que quienes detentan el poder, puedan llevar acabo los más altos principios del derecho de justicia, igualdad, y seguridad jurídica.

Conclusiones del Capitulo I.- Como vimos a lo largo de nuestra investigación, y a lo largo de la historia, los pueblos han tenido que combatir y luchar por el respeto a sus derechos, en contra del abuso de poder de los diferentes gobiernos de la sociedad, llámese reinado, tiranía, autocracia, o democracia, en todos estos sistemas, y aun no se ha cristalizado en nuestra realidad, un pleno respeto a los derechos o garantías individuales de cada ciudadano, es ésta la razón de incontables luchas y revoluciones por alcanzar la dignidad, libertad y justicia para toda persona.

La Carta Magna, firmada en Londres el 15 de junio de 1215, es el antecedente mas importante para nuestro estado de democracia, legalidad y seguridad jurídica, al asentar las bases del debido proceso, de un Estado de Derecho, y más aun por ser un símbolo donde el pueblo limita al poder absoluto de un rey caprichoso, donde defiende sus derechos y exige el respeto a la dignidad del pueblo, evidenciando y sancionando los abusos del rey.

Pero para poder hablar de un verdadero Estado de Derecho, es decir un estado democrático, es esencial que el estado haya cumplido con el objetivo principal de la realización plena de los derechos humanos, y no existe mejor medio que la democracia para materializar este objetivo; en una democracia, el pueblo tiene la certeza que sus decisiones serán forjadoras de las leyes y de la realidad social que vive, libre de arbitrariedad o de abusos de autoridad, sea cual sea el cargo, velando así por la dignidad y libertad humana; donde la autoridad o poder esté subordinado al Derecho.

En ese tenor, en un Estado de Derecho, la legalidad de los procesos, es fundamental para garantizar que el Derecho es la base y fundamento de toda acción de la autoridad, en especial en la materia que nos ocupa, el Derecho Fiscal, en todo procedimiento fiscal, debemos observar el apego de las autoridades a los procesos y procedimientos estipulados en las leyes fiscales, en congruencia con el conjunto jurídico que lo contiene, siempre respetando los máximos valores jurídicos de legalidad, igualdad, y justicia.

Es por ello que el Derecho Procesal Fiscal, esta sustentado en nuestra Magna Constitución, en sus artículos 1, 14, 16, 17 al salvaguardar las Garantías de Igualdad, Legalidad, Seguridad Jurídica y en su artículo 8, el Derecho de Petición; artículos que sin duda velan por el respeto de los derechos fundamentales de los mexicanos, asentando el fundamento sobre el cual deben descansar todos los procedimientos específicos, como en este caso, el Proceso Fiscal.

Conclusiones del Capitulo II.- A pesar del fundamento constitucional que analizamos en el primer capitulo, en la práctica nos encontramos con constantes violaciones a las Garantías Constitucionales antes mencionadas, sea por errores, omisiones, o abuso de autoridad de los servidores públicos, afectando los derechos de los contribuyentes, por esta razón, los recursos administrativos son una herramienta eficaz para el control y cumplimiento del debido proceso, ya que constituyen la primera oportunidad para los gobernados de ser escuchados ante la autoridad administrativa.

En el presente trabajo nos enfocamos al recurso de revocación, que es el recurso administrativo en materia fiscal, y constituye la primera oportunidad del contribuyente para exponer, ante la misma autoridad que emitió el acto, lo que a su derecho convenga, con la finalidad de modificar, corregir o revocar, un acto administrativo viciado de ilegalidad, sin agotar un juicio propiamente.

Así mismo se ha reconocido al recurso de revocación, como un medio para la autoridad administrativa, para corregir, modificar, y reconsiderar sus resoluciones o diligencias cuando no estén apegadas a la legalidad que deben revestir, evitando así una segunda instancia judicial.

Como podemos observar, el recurso de revocación, constituye un control de legalidad en las actuaciones de la autoridad administrativa, y una forma de materializar el Derecho de Petición de los gobernados, por ello, la oportunidad para su interposición es esencial para garantizar un Estado de Derecho.

Conclusiones del Capitulo III.- El recurso de revocación, es la primera oportunidad para que el contribuyente acceda a una comunicación con la autoridad, para hacer valer su derecho, sin agotar una instancia judicial, por ello, es ideal para identificar las arbitrariedades o actos ilegales en que incurra la autoridad, más aun, al referirnos al recurso de revocación en contra de las notificaciones, pues se plantea una doble violación, al no cumplir con la legalidad o formalidades de la notificación, que dejan en total estado de indefensión al contribuyente, aunado a la impugnación del acto administrativo si éste lesiona las Garantías del gobernado o no es apegado a derecho.

El recurso de revocación en contra de las notificaciones, solo es procedente en contra de las notificaciones de las resoluciones definitivas a que hace alusión el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, y con ello deja de lado las notificaciones de las resoluciones de trámite, varios autores han reflexionado al respecto y coinciden en solicitar que el recurso de revocación sea extensivo para todos aquellos actos o resoluciones para los cuales no exista un medio ordinario de defensa, a lo cual nos adherimos.

Una vez que estudiamos la tramitación del recurso de revocación en contra de las notificaciones estipulado por el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, podemos observar la trascendencia del plazo para la ampliación del recurso, ya que es en este momento, donde el contribuyente debe argumentar y acreditar la ilegalidad de la notificación y de esa manera poder combatir el acto administrativo.

Ante la trascendencia de este plazo, La investigación se centró en la reforma al Código Fiscal de la Federación, publicada el 28 de junio del 2006 en el Diario Oficial de al Federación, en la cual se redujo de 45 a 20 días el plazo para realizar la ampliación del recurso en contra de las notificaciones, reducción que evidentemente afecta negativamente la oportunidad de los contribuyentes para sustentar, argumentar y probar su derecho.

Esta reforma, resulta inconstitucional, en primer término por que no esta sustentada en razones lógicas ni jurídicas que den motivo para tal reducción, y en segundo término porque contradice el espíritu de la naturaleza del recurso administrativo, al limitar la oportunidad de los contribuyentes a exponer lo que a su derecho convenga, en defensa de sus garantías constitucionales, y alentando las ilegalidades o arbitrariedades en las actuaciones de la autoridad administrativa.

Se analizó el proceso legislativo de la reforma, en primer término la discusión y aprobación de la Cámara de Diputados, donde se aprobó argumentando que se trataba de reformas para la modernización de la administración tributaria, y que se otorgaría mayor certeza jurídica a los contribuyentes al especificar categorías y conceptos de la materia fiscal; desafortunadamente no hubo comentario alguno respecto a la reducción del plazo para la ampliación del recurso de revocación, no se expusieron las razones por las cuales el legislador propuso esta reforma y menos aun lo relacionó con los argumentos que dio al presentar el proyecto de reforma.

Así mismo se analizó la revisión de la Cámara de Senadores, que de igual forma se centró en la plataforma tecnológica que se preparaba para la administración tributaria, y tubo a bien, aprobar la reforma sin analizar ni hacer comentario alguno sobre la trascendencia de las modificaciones realizadas en el Código Fiscal de la Federación en materia de Defensa del Contribuyente.

Es por ello, que la reforma al artículo 129 fracción II, segundo párrafo el Código Fiscal de la Federación, carece de sustento legal, y contradice el Estado de Derecho, pues al no contar con los motivos ni razones del legislador para la reducción del término en comento, resulta ser una reforma contraria a la Garantía de Legalidad y Seguridad Jurídica, en contra del Derecho de Petición de los gobernados.

Conclusiones del capitulo IV: En un verdadero Estado Constitucional Democrático, donde la democracia es la pauta de toda creación de ley, lo esencial es velar por los derechos humanos, donde la dignidad de las personas y el respeto a las Garantías Constitucionales son el principio y fundamento de toda acción de la autoridad, es por ello que la legalidad de los procesos y su fundamentación en leyes justas son esenciales para que el Estado de Derecho sea una realidad palpable

En ese sentido, toda modificación a la ley, que contradiga estos principios, y que vaya en contra de la realización plena de un estado de derecho, debe ser sancionada, eliminada de nuestro sistema jurídico, pues viola los más altos valores del derecho de igualdad, justicia, y seguridad jurídica.

La propuesta va encaminada a restablecer el derecho de los contribuyentes, otorgándoles un plazo oportuno para exponer y sustentar su derecho, un plazo congruente con el sistema jurídico que contiene la norma en análisis, restableciendo el término para la ampliación del recurso de revocación en contra de las notificaciones, asegurando así el Derecho de Petición, la Garantía de Legalidad y Seguridad Jurídica de los gobernados.

Por esta razón la propuesta es reformar la fracción II, segundo párrafo del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, aumentando de 20 a 45 días el plazo para la ampliación del recurso de revocación en contra de las notificaciones; lo anterior, con la finalidad de proteger el Derecho de Petición de los contribuyentes, al establecer un plazo congruente para formular los agravios que a su derecho convenga, protegiendo así la Garantía de Seguridad Jurídica de los particulares, y sobre todo fortalecer el recurso de revocación como un medio de defensa eficaz para los gobernados.

El resultado de la investigación, nos revela que en México, las instituciones que llevan acabo y materializan el derecho, deben velar por el debido cumplimiento de las máximas constitucionales, asegurando la defensa de los derechos humanos de los gobernados, si es que nuestro país se considera un país democrático, en miras de materializar un Estado de Derecho.

Sin embargo, esta premisa no será una realidad, hasta que nuestros legisladores se comprometan a representar cabalmente al pueblo al que sirven, en vez de atender compromisos políticos o beneficios personales, analizando en conciencia cada ley o reforma que se apruebe, considerando como afectarán los derechos y garantías de las personas que se supone representan, y sobre todo, si llevan a nuestra sociedad al ideal del Estado de Derecho como una forma de vida, donde las autoridades lo materialicen en cada momento y actuación ante el pueblo que guían.

5.- BIBLIOGRAFÍA

- Arrioja Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal.* Editorial Themis, SA de CV. México 1994. Pag. 29-100.
- Arellano García Carlos. *Teoría General del Proceso*. Editorial Purrúa. 13° edición. Pag. 3-39 y 381-404
- Barrios de Ángelis Dante. *Introducción al estudio del proceso*. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1983. Pag. 67-69, 98-99 y 105-107
- Couture Eduardo J. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1997. Pag. 145-152
- De la Cueva Arturo. *Justicia, Derecho y Tributación.* Editorial Purrúa. 1989 pag. 25-227
- Decreto publicado el 18 de julio del 2006 en el Diario Oficial de la Federación. México.
- Díaz González Luis Raúl. *Medios de Defensa Fiscal. El recurso administrativo.* Editorial SICCO. 1999. 224pags.
- Dorantes Tamayo Luis. Teoría del Proceso. Editorial Purrúa. 2005. Pag. 241-244
- *Estado de Derecho.* Barra Mexicana de Abogados. Colección Foro de la Barra Mexicana de Abogados. Editorial Themis. Pag 15-17, 53-58 y 64-71
- Farén Guillén Victor. *Teoría General del Derecho Procesal.* U.N.A.M. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1992 pag. 17-36
- Fraga Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Purrúa. 2001. Pag. 434-442
- Francisco de la Garza Sergio y otros. *Justicia Administrativa*. Editorial Trillas Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas A.C. 1988 pag. 25-43
- Francisco de la Garza Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Purrúa. México 1979. Pag. 15
- Goldschmidt James. *Principios Generales del Proceso*. Editorial Obregon y Heredia S.A. pag. 13-29 y 24-28
- González Díaz Lombardo. *Compendio de Historia del Derecho y del Estado.* Editorial Limusa, Noriega Editores. Pag. 221-222
- González Pérez Jesús. *Derecho Procesal Administrativo*. Editorial Purrúa 1988. Pag. 33-36 y 41-43
- Hierro Liborio. *Estado de Derecho Problemas Actuales*. Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho, y Política. Distribuciones Fontamara. 2001 pag. 45-57
- Humberto Delgadillo Luis. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Limusa. 2006 pag. 183-188
- Jiménez González Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial Elasa. 1993. Pag. 443-517

- Kelley Hernández Santiago. *Teoría del Derecho Procesal*. Editorial Purrúa. 3° edición. Pag. 1-5, 19-25, y 27-31.
- Margáin Manautou Emilio. *El recurso administrativo* en México. Editorial Purrúa.
- Ovalle Favela José. *Teoría General del Proceso*. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Edit. Harla-México. Pag. 171-192
- Ponce Gómez y otro. *Derecho Fiscal.* Editorial Banca y Comercio. 2001. Pag. 235-244
- Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. Segunda edición. Editorial Oxford. Pag. 11
- Rubio Luis, y otros. *A la puerta de la ley. El estado de Derecho en México*. Editorial Cal y Arena. 1994. Pag. 13-19, 138-150, 162-170
- Sánchez Gómez Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Purrúa. 5° edición pag. 141-148, 159-164, 517-545 y 569-584
- Vergara Nava, Silvino. "La utilidad de la filosofía del derecho en el derecho tributario" Editorial Porrúa. 1° edición. México 2009. 490 pags

ORDENAMIENTOS JURÍDICOS:

- Código Fiscal de la Federación 2006
- Código Fiscal de la Federación. 2010
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos

FUENTES EN LINEA

- Habermas Jürgen. Encuentro con Habermas. Jacques Poulain. Publicado en LE MONDE DES LIVRES. Traducción Ramón Alcoberro. 10.01.97. www.alcoberro.info
- www.artehistoria.jcl.es
- www.diputados.gob.mx
- www.sat. gob.mx
- www.senado.gob.mx
- www.2scjn.gob.mx/ius2006/